

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 229/2022-T

Tema: IRC – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)/Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR): inconstitucionalidade, investimento inicial e criação de postos de trabalho.

SUMÁRIO:

1. Não se afigura inconstitucional a sujeição à condição de “investimento inicial” dos projectos de Pequenas e Médias Empresas (PME) candidatos ao RFAI e/ou a DLRR, apesar de a norma nacional que o menciona ser a Portaria nº 297/2015, de 21 de Setembro, estando tal omissa, de forma literal, tanto na Lei nº 44/2014, de 11 de Julho, quanto no Decreto-Lei nº 162/2014, de 31 de Outubro, dado que estes dois diplomas foram expressamente criados “ao abrigo” e “nos termos” do RGIC, o que só pode ser interpretado no sentido de ser no âmbito, enquadramento e extensão daquele regime, que prevê aquela condicionante; e dado que, nos termos do Direito da União Europeia, nomeadamente do artº 288º do TFUE, o Regulamento tem carácter geral, é obrigatório para os seus destinatários em todos os seus elementos e goza de aplicabilidade directa na ordem interna.
2. O investimento de substituição permite apenas aumentos marginais de produção enquanto o investimento “inicial” seja de expansão e vise incrementar substancialmente a capacidade instalada, com potencial para o crescimento do negócio; sendo, portanto, que o que qualifica o investimento como “inicial”, na modalidade de aumento da capacidade instalada, é este efeito, que, ocorrendo, não pode ser revertido por ter alguma relação com os equipamentos já existentes.
3. As disposições comunitárias só determinam obrigações no caso de os custos elegíveis, que são a base do incentivo, terem uma componente em função da criação de emprego, concretamente dos seus encargos por dois anos (individual ou cumulativa com o investimento), e consideram que o emprego directamente criado por um projecto de

investimento é aquele ligado à actividade relacionada com o investimento, incluindo o criado na sequência do aumento da taxa de utilização da capacidade criada pelo investimento.

4. Nas normas nacionais, não prevendo a DLRR condicionantes ao emprego, o RFAI não o inclui nos custos elegíveis, nem com base nos correspondentes encargos por dois anos nem por atribuição de qualquer apoio associado com outro critério. Ou seja, a criação de postos de trabalho proporcionado por investimento relevante é uma condição de candidatura, e não de elegibilidade de custos.
5. Se a criação de emprego é proporcionada pelo investimento, mas até especificamente apenas pelo que seja relevante, a aferição incide na relação entre estes dois parâmetros: o emprego criado pelo investimento relevante. Portanto, a própria definição da exigência de novos postos de trabalho, em si mesma, exclui a que seja criada pelo investimento que não é relevante, donde, por maioria de razão, também não podem ser tidos em conta os movimentos no emprego, no remanescente da actividade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (presidente), André Festas da Silva e Luís Cupertino Ferreira (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 15 de Junho de 2022, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 4 de Abril de 2022 a sociedade “A..., Lda” (adiante designada por “Requerente”), com sede na ..., -... .., ..., Distrito de Aveiro, pessoa colectiva número ... e com capital social de € 500.000,00 (quinhentos mil euros), requereu a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos das disposições conjugadas das alíneas a) do nº 2 do artigo 2.º e alínea a) do nº 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime

- Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por RJAT) em que é demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada por “AT” ou “Requerida”).
2. Através do pedido de pronúncia, a Requerente submete à apreciação do Tribunal Arbitral:
 - a) A declaração de ilegalidade e anulação do montante de € 92.608,70 suportado, acrescido de juros indemnizatórios, relativamente a:
 - i) liquidações de IRC com os n.º 2020... e n.º 2020..., relativas, respectivamente, aos exercícios de 2017 e 2018;
 - ii) liquidações de juros n.º 2020..., n.º 2020... e n.º 2020...;
 - iii) acertos de contas n.º 2020... e n.º 2020....
 - b) A declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa proferida no processo n.º ...2020..., com todas as consequências legais.
 3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 8 de Abril de 2022.
 4. 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 da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, o Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 25 de Maio de 2022, as Partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido invocado qualquer impedimento.
 6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 15 de Junho de 2022, o que na mesma data foi comunicado às Partes.
 7. A 16 de Junho de 2022, foi notificada a Requerida para apresentar resposta, juntando cópia do processo administrativo, o que fez a 5 de Setembro de 2022.
 8. Foi proferido despacho, notificado às partes a 8 de Setembro de 2022, para, no prazo de 10 dias, indicarem se pretendiam manter a prova testemunhal e, em caso afirmativo, indicarem se mantinham o mesmo número de testemunhas e ainda os factos que

- pretendiam submeter a julgamento que não fossem susceptíveis de prova documental. Notificou-se ainda a Requerente para, no mesmo prazo, enviar ao Tribunal cópia do processo completo (candidatura, apreciação, avaliação, decisão e contrato) iniciado com o "Sistema de Incentivos - Inovação Produtiva, Aviso nº 07/SI/2017".
9. A 20/09/2022 a Requerente indicou que pretendia manter a prova testemunhal com as testemunhas indicadas no PPA e mencionou os artigos do pedido inicial com os factos que pretendia submeter a julgamento, tendo ainda junto ao processo o formulário de candidatura ao referido Sistema de Incentivos e o respectivo termo de aceitação de contrato de concessão.
 10. A 13/10/2022 foi emitido Despacho a determinar a realização, a 24/11/2022, da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e que teve lugar naquela data, com inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente e Requerida, conforme consta da respectiva acta que aqui se dá por inteiramente reproduzida.
 11. O Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias e, em cumprimento do disposto no nº 2 do artigo 18º do RJAT foi designado o dia 15/12/2022 para o efeito da prolação da decisão arbitral, tendo sido o prazo prorrogado, por despacho de 13/12/2022, para o dia 15/02/2023, nos termos do nº 2 do artigo 21º do RJAT.
 12. Em 5 de Dezembro de 2022, a Requerente apresentou as suas alegações e a Requerida contra-alegou em 19 de Dezembro de 2022, tendo ambas as Partes reafirmado, no essencial, as posições assumidas nos articulados iniciais. É, no entanto, de realçar que a Requerida apenas argumentou, nas suas alegações, relativamente à constitucionalidade das restrições impostas pela Portaria nº 297/2015, de 21 de Setembro, e ao que considera de ausência de criação de postos de trabalho, não fazendo qualquer referência à desconsideração anterior do investimento como “inicial”.
 13. As Partes estão devidamente representadas neste processo.
 14. Invoca a Requerente:
 - a) O Regulamento (UE) nº 651/2014 apenas permite a criação de benefícios isentos da obrigação de notificação prévia, se cumpridos os respectivos requisitos, destacando:

“19.

Existe, portanto, um mecanismo de aprovação dos auxílios estatais, que passa pela notificação prévia desses auxílios, avaliação da sua compatibilidade com o mercado interno e aprovação, ou não, desses auxílios pela Comissão.

20.

Para lá desta proibição geral e avaliação prévia da compatibilidade do auxílio com as regras da UE, o n. 4 do artigo 108. e o artigo 109.º do TFUE conferem poderes à Comissão, sob proposta do Conselho, para adoptar Regulamentos Comunitários nos quais se estabeleça que certas categorias de auxílios são compatíveis com o mercado interno, determinando "as categorias de auxílios que ficam dispensadas desse procedimento" [de notificação prévia].

21.

O Regulamento (CE) n.º 994/98, do Conselho, de 7 de Maio e, posteriormente, o Regulamento (UE) n.º 733/2013, do Conselho, de 22 de Julho, conferiram poderes à Comissão para declarar, em conformidade com o disposto no artigo 109.º do TFUE, isentas do procedimento previsto no artigo 108. do TFUE (obrigação de notificação, para avaliação e aprovação) determinadas categorias de auxílios, desde que respeitassem as condições impostas pela Comissão.

22.

Surgiu, assim, uma segunda via que possibilita aos Estados-Membros conferirem auxílios estatais, que se consubstancia na atribuição de auxílios que sejam permitidos, a priori, pela Comissão que os declarou compatíveis com o mercado interno, desde que respeitem as condições estabelecidas.

23.

É nesta senda e para este efeito que surge o RGIC "*que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.0 e 108.0 do Tratado*".

24.

O RGIC identifica certos tipos de auxílios que serão, à partida, compatíveis com o mercado interno, não sendo por isso necessária a sua notificação prévia à Comissão, pois que a mesma Comissão decidiu que os auxílios de Estado com as características elencadas no RGIC são compatíveis com o mercado interno, logo não são alvo da proibição do artigo 107º do TFUE.

[...]

27.

O próprio RGIC esclarece, logo no considerando n. 6, que *"os auxílios que satisfaçam todas as condições previstas no presente regulamento, tanto gerais como específicas, relativas às categorias pertinentes de auxílios devem ser isentos da obrigação de notificação prevista no artigo 108º, nº3, do Tratado."* (sublinhado nosso).

28.

Acrescentando, de seguida, no considerando n.º 7 que *"os auxílios estatais na acepção do artigo 107.º, n. 1, do Tratado que não sejam abrangidos pelo presente regulamento continuam a estar sujeitos à obrigação de notificação prevista no artigo 108.º, n. 3, do Tratado"*.

29.

A aprovação do RGIC visou, apenas e só, isentar certos auxílios de Estado da obrigação de notificação, desde que esses auxílios sejam configurados pelos Estados de acordo com as condições do RGIC.

30.

Sendo diretamente aplicável nos termos do artigo 288º do TFUE, a isenção de notificação pelo Estado-Membro à Comissão é automática, isto é, configurado o auxílio de acordo com as directrizes do RGIC, o Estado-Membro beneficia, automaticamente, da isenção de notificação.

[...]

32.

É inquestionável que o RGIC apenas tem a virtualidade de isentar da obrigação de notificação certos auxílios estatais conferidos pelos Estados-Membros.

33.

O mesmo é dizer que o RGIC não regula os auxílios estatais conferidos pelos Estados-Membros, nem sequer cria esses mesmos auxílios.

34.

Só por absurdo se poderia considerar que o RGIC, com aplicabilidade directa, criou benefícios fiscais para os cidadãos dos Estados-Membros e que, mesmo sem uma "transposição" para o direito interno, os cidadãos dos EM poderiam beneficiar dos auxílios de estado configurados pelo RGIC.

[...]

48.

Como é bom de ver. a remissão em apreço para o RGIC pretende, apenas e só, significar que os auxílios estabelecidos no CFI o são ao abrigo do RGIC, estando, por isso, isentos da obrigação de notificação prévia à Comissão, tal como exigido pelo artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.

[...]

77.

Não constituindo requisito legal que o investimento realizado se insira num "*projecto agregador de investimento inicial*" ou se configure como um investimento inicial, **não pode a AT, por sua própria iniciativa, criar um novo requisito (ilegal) de que depende a atribuição do benefício fiscal**, e com fundamento no desrespeito desse novo requisito, excluir de um benefício fiscal muitos dos investimentos realizados pela A...".

b) Alega ainda a inconstitucionalidade da Portaria nº 297/2015, nos seguintes termos, entre outros:

“79.

E nem se diga que tal putativo requisito encontra suporte legal no n.º 2 do artigo 2.º e no artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro (aquele relativamente ao RFAI e este ao DLRR).

80.

Dispõe aquele artigo 2º que "para efeitos do disposto no artigo 22. do Código Fiscal do Investimento: (. ..) d) os benefícios fiscais previstos no artigo 23. do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2. 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."

81.

Por seu turno, o artigo 11. da referida Portaria, sob a epígrafe "aplicações relevantes", acrescenta que "Para efeitos do disposto do 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."

82.

É manifesto que qualquer interpretação no sentido de que o reconhecimento do benefício fiscal atribuído pelo RFAI e pelo DLRR dependeria deste requisito adicional, estabelecido apenas por uma simples Portaria, é claramente inconstitucional, por violação direta do preceituado no artigo 165.º, n.º 1, ai. i), da Constituição da República, o que desde já se invoca para todos os efeitos.

83.

A "*criação de impostos e sistema fiscal*" é matéria da exclusiva competência da Assembleia da República para legislar, "*salvo autorização ao Governo*".

84.

O mesmo é dizer que a criação de impostos e do sistema fiscal (onde se incluem os benefícios fiscais) apenas podem ser objecto de acto legislativo, entenda-se, Lei ou Decreto-Lei autorizado (neste caso).

85.

Nunca o poderá ser por uma simples Portaria!"

- c) Sustenta que, em qualquer caso, os investimentos realizados se enquadram no conceito de investimento inicial, conforme RGIC, porque ocorre aumento da capacidade produtiva:

“109.

No ano pré-investimento (2016), e desde a fundação até então, a A... tinha capacidade de fabricar pequenas peças de plástico - até 15 cm - e não produzia peças para o sector alimentar, uma vez que o fabrico de tais peças exige um conjunto de cuidados de manuseio e de exposição (para evitar contaminações), que a A... não conseguia assegurar.

110.

É por isso que a A... decide realizar o investimento em causa nos presentes autos: por um lado, o investimento permitiu à A... produzir peças até 50 cm, alargando significativamente o leque de oferta aos seus clientes, até então restringido por incapacidades técnicas; por outro lado, o investimento realizado, visou criar as condições necessárias à produção de peças para o sector alimentar, visando adaptar a estrutura fabril aos requisitos de segurança exigidos para esse sector.

111.

Pelo que é evidente o esforço da A... em alargar o seu leque de produtos, alargar a oferta a clientes, procurando entrar em novos segmentos de mercado, que até então lhe estavam vedados por falta de condições.

112.

O que aumenta a sua capacidade de produção, na medida em que adquire capacidade para corresponder a encomendas dos seus clientes que, até então, não conseguia corresponder por falta de condições.

113.

Tal investimento, ao contrário do que a AT quer fazer crer, não se basta com a simples aquisição de máquinas de injeção.

114.

Nem sequer se pode aceitar que tal investimento em máquinas de injeção, configurem investimento de substituição, pois que as máquinas abatidas (porque inoperacionais, devido ao desgaste próprio da idade), não tinham as características técnicas necessárias à produção de peças com até 50 cm, ou de peças para o sector alimentar.

115.

Além de mais, a aposta em novos segmentos de mercado, obrigam a uma reconfiguração não só do negócio em si, mas também das instalações fabris.

116.

Compreende-se que a introdução de novos circuitos internos de produção de peças que anteriormente não eram produzidos, obrigue a uma logística de reorganização da infraestrutura fabril, por forma a integrar nas instalações os novos circuitos criados pelo investimento.

[...]

128.

Foram adquiridas três máquinas de injeção com diferentes capacidades, a saber:

- Máquina com força de fecho de 180 toneladas, com capacidade de injeção de 376 gramas e sem colunas;
- Máquina com força de fecho de 260 toneladas, capacidade de injeção de 775 gramas e sem colunas;
- Máquina com força de fecho de 400 toneladas, com capacidade de injeção de 1.115 gramas e sem colunas.

129.

A força de fecho corresponde à pressão exercida para manter a união do molde durante a injeção de polímero.

130.

Já a capacidade de injeção refere-se à quantidade de polímero que a máquina consegue injectar em cada ciclo. Exemplificando, se se injectar um molde que necessite de uma maior quantidade de polímero, com uma máquina de injeção sem essa capacidade de injeção, o interior do molde não ficará totalmente preenchido.

131.

Quanto maior, ou mais complexo, for o molde, maior força de fecho e capacidade de injeção é necessária.

132.

O mesmo é dizer que as novas máquinas permitiram à A... injectar moldes maiores ou mais complexos, ou ainda moldes que exijam uma maior quantidade de polímero.

133.

Por outro lado, a distância entre colunas determina a dimensão máxima da largura do molde. Trata-se de uma característica que limita o tamanho da peça plástica que a máquina consegue produzir.

134.

Com a aquisição das novas máquinas, as quais não possuem colunas, a A... deixa de ter este entrave relativamente aos moldes que pode injectar, ficando apenas dependente da força de fecho e capacidade de injeção.

135.

De referir que as máquinas adquiridas, além de terem forças de fecho e capacidade de injeção superiores, não possuem colunas, o que até então não se verificava nas máquinas detidas pela A... .

136.

Além de mais, as máquinas de injeção adquiridas possuem um vasto leque de vantagens em relação às máquinas detidas pela A... até então: são mais flexíveis, apresentam alta precisão, são dotadas de componentes óticos, têm ciclos mais curtos (o que permite uma maior produtividade horária), têm movimento paralelo independente ao longo de todo o ciclo, a sua manutenção é mais fácil e barata, o ruído produzido é substancialmente inferior e o consumo de energia é menor.

137.

De forma complementar ao investimento em três máquinas de injeção - e porque, naturalmente, a produção de novos produtos não depende unicamente da aquisição de três novas máquinas - a A... adquiriu 3 novos robôs, um para cada máquina.

138.

Os novos robôs têm 3 eixos, o que significa que têm capacidade de se deslocar em 5 direcções, e rodam em 360 graus, tendo, por isso,

capacidade de realizar algumas tarefas, como a colocação de parafusos ou autocolantes.

139.

Por outro lado, foi necessário adquirir dois novos termorreguladores, tendo em vista a exigência dos produtos finais a produzir.

140.

O melhor controlo de temperatura da água de arrefecimento do molde no interior da máquina de injeção possibilita uma maior precisão na peça final.

141.

Por outro lado, os termorreguladores adquiridos têm uma maior capacidade de arrefecimento, o que se afigura necessário dado que as novas máquinas de injeção estão preparadas para moldes maiores, o que exige maior capacidade de arrefecimento.

142.

Tudo isto tendo em vista, lembre-se, aumentar a capacidade da A... para aceitar novos moldes, e novas solicitações dos seus clientes, permitindo-lhe ainda uma diversificação de produtos oferecidos e uma maior qualidade no produto final.

143.

Mas não ficamos por aqui.

144.

A A..., tendo em vista, também, a produção de peças de plástico para o setor alimentar, realizou um conjunto de investimento para conseguir reunir as condições de higiene e segurança necessárias para esse tipo de peças.

145.

Nesse âmbito, adquiriu um sistema centralizado de alimentação, que permite o transporte da matéria-prima desde as estufas (local onde as

matérias-primas são colocadas para desumidificar) até às máquinas de injeção.

146.

Com este sistema, a matéria-prima circula por um sistema de tubos montados nas paredes do edifício, desde as referidas estufas até às máquinas de injeção, assim se evitando contágios da mesma que impediria a produção de peças para o setor alimentar.

147.

Simultaneamente, adquiriu pontes rolantes para o transporte dos moldes, com capacidade de 10 toneladas (ao passo que anteriores apenas tinham capacidades de 2 toneladas), o que se afigura necessário não só por causa do maior tamanho e peso dos moldes, como das peças.

148.

Ainda neste âmbito, a A... instalou uma cabine para isolar a produção de baquelites, pois que a produção de baquelites liberta um pó que pode contaminar as peças de plástico, tornando-as inaptas ao sector alimentar.

149.

Além de mais, dentro da referida cabine, foi instalado um sistema de aspiração do pó produzido pelas baquelites, para reduzir ao máximo a possibilidade de contaminação de peças plásticas, afigurando-se tal investimento como uma mais valia, também, para a segurança dos operadores.

150.

Por fim, e complementar a todo o investimento, foram realizadas um conjunto de intervenções de pichelaria, eletricidade e construção civil para instalação de uma nova rede de ar comprimido, para instalação de

quadros de protecção das máquinas e de cabos de ligação, bem como uma instalação de arrefecimento das próprias máquinas.

151.

Investimento esse que é expressamente admitido pelo artigo 22º, nº 2º, ai. a), ii), do CFI que afirma: *"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 excepção de: (. ..) ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris (...)"*

152.

Em virtude do alargamento do leque de produtos produzidos, da diversificação do plano de negócios, e dos cuidados a ter com determinados produtos, afigurou-se necessário reformular o espaço de armazenamento por forma a aumentá-lo, não só para dar resposta à referida diversificação de produtos, mas também porque os novos produtos a produzir, em virtude das suas características, precisam de um maior espaço de armazenamento (em virtude da sua maior dimensão, ou dos cuidados especiais a ter no seu armazenamento).

153.

É neste contexto que adquire estantes para armazenamento de moldes, bem como um empilhador para o transporte da matéria prima e dos produtos, com maior capacidade de suporte, para fazer face às exigências da nova produção.

154.

Também para o novo espaço de armazenamento, foi necessário revestir o piso, para o que foi usado um produto auto-nivelante, de mais fácil higienização, e mais resistente ao tráfego.

155.

Bem se compreende a complementaridade e necessidade deste investimento, na perspectiva de alargamento da oferta de produtos, e do expectável aumento de produção, tornando-se tal espaço de armazenamento, essencial ao projecto da A... .

[...]

191.

Os investimentos que estão subjacentes à DLRR são os mesmos que estão subjacentes ao RFAI, e sendo o requisito de enquadramento no conceito de investimento igual ao que a AT exige para o RFAI, remete-se e reproduz-se na íntegra, por economia, o que vai dito aquando do detalhe do investimento e enquadramento no conceito de investimento inicial, mais concretamente para os pontos **96.º** a **156.** da presente peça processual.

192.

Pelo que, e de forma semelhante ao concluído relativamente ao RFAI, não se vislumbra qual o fundamento de exclusão de tais investimentos no âmbito da DLRR, pois que com os investimentos realizados e conforme se demonstrou, a A... ficou capacitada para produzir novos tipos de produtos que anteriormente não produzia no seu estabelecimento, o que, além de mais, tem a virtualidade de aumentar a capacidade de produção do seu estabelecimento.

193.

Assim, acaso se considere necessário o enquadramento do investimento no conceito de investimento inicial, fica demonstrado que a A... também cumpriu com esse requisito, pelo que não se podem manter na ordem jurídica as correcções efectuadas pela AT”.

- d) Considera, por fim, o cumprimento da condição da criação de postos de trabalho, destacando:

“158.

Já no que tange à condição de criação de postos de trabalho (postulada na alínea f) do referido artigo 22., n.º 4 do CFI), a AT considera que a mesma não se verifica nem no ano de 2017 nem no ano de 2018.

159.

Aduz a AT que o investimento realizado pela A... não foi indutor da criação de postos de trabalho.

160.

Em suma, sintetiza a sua posição, no que a este tema diz respeito, da seguinte forma:

"Em 2017 não houve criação de postos de trabalho (aumento dos contratados sem termo inferior a 1), sendo o aumento do número total de trabalhadores (mais 1 trabalhador) conseguido à custa do aumento do número de trabalhadores com contrato a termo certo.

Em 2018, verificou-se um incremento efectivo do número de trabalhadores contratados sem termo (pelo menos mais 1 posto de trabalho), mas através da conversão de três contratos a termo certo, razão pela qual, o número total de trabalhadores não teve acréscimo em relação ao ano anterior."

161.

Para chegar a tal conclusão, a AT refugia-se num longo raciocínio, nem sempre claro, que lhe permite, a final, excluir os investimentos realizados pela A..., com fundamento na não criação de postos de trabalho.

162.

De facto, o CFI dispõe que para beneficiar do RFAI é necessário que as empresas *"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)".*

163.

Embora se aceite que a norma em causa carece de interpretação, pois que omissa relativamente ao modo de aferição da criação, ou não, de postos de trabalho, já não se poderá aceitar que tal interpretação seja de tal forma lata, que se exijam requisitos mais exigentes do que aqueles que estão previstos na lei.

164.

Ora, na interpretação do referido normativo, a AT afirma que para haver criação de postos de trabalho é necessário que haja um aumento líquido do número de trabalhadores, relativamente à média dos 12 meses precedentes; é necessário que se prove um nexo de causalidade entre a realização de investimentos e os postos de trabalho criados; é necessário que os postos de trabalho criados o sejam através de contrato sem termo, e por isso, além do aumento líquido do número de trabalhadores, é igualmente necessário que o número de trabalhadores com contrato sem termo aumente relativamente à média dos 12 meses anteriores.

165.

Como bem se vê, de um requisito simplesmente enunciado na lei ("*proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período(...)*"), a AT extrapola um conjunto vasto de requisitos, que aproveita a final como fundamento da exclusão dos investimentos relevantes.

166.

Não pode ser.

[...]

171.

Assim, o que importa verificar é se o investimento realizado pela A... foi indutor, ou não, da criação de postos de trabalho, querendo com isto significar que o que importa averiguar é se, por causa do investimento, foram criados postos de trabalho, devendo buscar-se onexo causal entre o investimento e o posto criado e se esse emprego criado pelo investimento foi mantido ao longo do tempo.

[...]

174.

É também preciso fazer um breve aparte, para esclarecer que embora o investimento realizado pela A... e em discussão nos presentes autos, se tenha iniciado em 2017, o mesmo não terminou nesse ano, pelo que é perfeitamente natural que as necessidades de mão de obra provocadas pelo investimento não se manifestem no exacto momento em que se inicia o projecto de investimento, mas apenas após a conclusão do mesmo.

175.

Só uma visão absolutamente desfasada da realidade e do dia a dia das empresas é que pode exigir que se contrate trabalhadores para operarem num novo sector económico da empresa, quando tal sector não está ainda concluído e pronto para entrar em funcionamento.

176.

Pelo que o critério de criação de postos de trabalho terá que ser aferido ao longo do tempo, desde o início do investimento, mas também no período subsequente à conclusão do mesmo, em que as necessidades de mão de obra, aí sim, serão mais prementes.

177.

Feito o aparte, importa verificar se a A... criou, ou não, postos de trabalho com o investimento realizado, e se sim, se os mantêm durante o período exigido por lei.

178.

Em virtude do investimento, e nos anos de 2017 e 2018, a A... aumentou o número de trabalhadores com a admissão, nesses anos de seis colaboradores, passando de 25 colaboradores em 2016 para 31 em 2018.

179.

Como atrás ficou exposto e demonstrado, com o investimento realizado, a A... não só aumentou a sua capacidade de produção (no sentido de que o seu estabelecimento passou a reunir as condições técnicas para responder a um maior número de encomendas e pedidos dos seus clientes, passando, por isso, a ter maior capacidade de resposta), como passou a ser capaz de produzir determinados produtos que anteriormente não produzia no seu estabelecimento.

180.

Também na sequência do exposto relativamente à jurisprudência que admite o cumprimento do requisito de criação de postos de trabalho, desde que se prove que houve criação de postos de trabalho causalmente relacionados com o investimento realizado, importa agora detalhar quais os postos criados pelo investimento, e a sua relação causal com o investimento.

181.

Assim, o investimento realizado pela A... nos anos de 2017 e 2018 foi indutor da criação de postos de trabalho, verificando-se que, por causa do investimento, foram criados novos postos de trabalho a saber, em concreto:

- Em virtude do investimento para produção de peças de maior dimensão e de peças para o setor alimentar (que não substitui, mas acresceu às peças já produzidas pela A...), foi necessário contratar um trabalhador para a área da concepção de moldes. Concretamente, foi contratada a trabalhadora K..., para a categoria profissional de Desenhadora, a qual foi admitida na empresa em 7/11/2017. Embora inicialmente com contrato a termo, a referida trabalhadora passou a contrato sem termo em Dezembro de 2018,

pois que as exigências da sua contratação se demonstraram constantes.

- Também para esta área, e em virtude dos referidos investimentos, ficou claro à A... que seria necessário reforçar a equipa de concepção de moldes, para o que contratou, em Outubro de 2019, o trabalhador L... que entrou na empresa para a categoria profissional de Desenhador. No entanto, e como decorrência do impacto provocado na produção pela Pandemia de COVID-19, o trabalhador acabou por ser dispensado em Maio de 2020.
- Para o departamento de produção e controlo de custos, em virtude do alargamento do leque de produção e do novo segmento de negócio em que a A... entrou, foi necessário contratar uma pessoa para dar resposta ao aumento de trabalho nesta área em virtude do maior número de máquinas de injeção, da mais complexa gestão da matéria prima, para a gestão da produção propriamente dita, por forma a garantir o cumprimento dos prazos de entrega. Para fazer face às referidas necessidades, foi contratado o trabalhador B..., que embora inicialmente admitido na empresa em 1/11/2018, logo transitou para contratado sem termo em Dezembro de 2018.
- Porque num momento inicial, os ajustes ao controlo da produção e à gestão de encomendas conheceu sérias dificuldades em virtude do alargamento do leque negocial da A..., e perante a incapacidade do departamento em dar resposta, a A... veio ainda a contratar o trabalhador P..., o qual trabalhou por um ano e dois meses na empresa, para reorganizar o processo produtivo. Actualmente, estabilizadas que estão as necessidades do referido departamento, mantém-se apenas o trabalhador B... na empresa.
- Por fim e não menos relevante, a A..., em virtude da maior capacidade produtiva do seu estabelecimento, viu-se na necessidade de contratar trabalhadores para o sector da produção, para operarem directamente as máquinas de injeção entre outros. Estes trabalhadores carecem de um período de formação inicial para aquisição de conhecimentos sobre as

máquinas com que vão operar. Assim, foi contratado o trabalhador C..., em 1/10/2018, que veio a sair da empresa em Outubro de 2020, tendo sido substituído pelo trabalhador D..., admitido na empresa para a mesma função em Junho de 2020, e ainda hoje ao serviço da A... .

- Para a produção propriamente dita, foram ainda contratados os trabalhadores E...- contratado em Outubro de 2018, e ainda hoje ao serviço da A...; a trabalhadora F...- admitida em Agosto de 2019, e ainda hoje nos quadros da A...; e o trabalhador G...- admitido em Dezembro de 2019, e anda hoje é trabalhador da A... .

182.

Assim se demonstra que carece de fundamentação a exclusão realizada pela AT aos investimentos efectuados pela A... por, no seu entender, não terem sido indutores da criação de postos de trabalho.

183.

Pois que os factos demonstram que, por causa do investimento, foram criados postos de trabalho que se mantêm actualmente, graças aos investimentos em discussão nos presentes autos.

184.

Postos de trabalho esses que, com toda a certeza, não existiriam acaso a A... não tivesse realizado os referidos investimentos.

- e) Concluindo, requerer a declaração de ilegalidade e a anulação:
- i) Da Liquidação de IRC n. 2020...; Liquidação de Juros n. 2020 ... e 2020...; Acerto de Contas n.º 2020...; Liquidação de IRC n.º 2020...; Liquidação de Juros n.º 2020...; Acerto de Contas n. 2020..., com todas as consequências legais, designadamente a condenação da Autoridade Tributária no reembolso da quantia paga pela requerente, no montante de € 92.608,70, acrescido de juros indemnizatórios;
 - ii) Da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa, proferida no processo n.º ...2020..., com todas as consequências legais.

15. A Requerida apresentou Resposta:

a) Começa por reiterar as conclusões do Relatório de Inspeção Tributária (RIT):

“4.

A matéria em dissídio nos presentes autos prende-se com benefícios fiscais, *in casu* RFAI e DLRR e, em concreto, a Requerente questiona, sumariamente:

1. Suporte legal dos benefícios fiscais (RFAI e DLRR), nomeadamente a aplicação das normas comunitárias.
2. A Elegibilidade da das despesas e a sua não qualificação como Investimento Inicial, conceito vertido no definido no § 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC – Regulamento Geral de Isenção por Categoria) *ex vi* artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) *ex vi* art.º 8.º da Constituição da República Portuguesa - CRP *ex vi* art.º 22.º e ss do CFI – Código Fiscal do Investimento, conceito que, todavia, a Requerente faz por obnubilar e até repudiar.
- 3, A criação de postos de trabalho – e o seu cálculo – em estreito nexos de causalidade com os investimentos realizados, os quais, os investimentos se exigem que compreendam o conceito de investimentos iniciais enquanto *conditio sine quo non* para a atribuição do benefício fiscal DLRR.

5.

Ora, os serviços da Requerida profusa e minuciosamente fundamentaram as correctas correcções efectuadas fosse em sede de procedimento inspectivo (onde a Requerente não exerceu o seu direito à audição prévia), fosse no meio gracioso utilizado.

6.

Com efeito, as liquidações adicionais efectuadas pelos SIT resultam das correcções às deduções à colecta do IRC, nos períodos de tributação de 2017

e 2018, a coberto do RFAI e DLRR, conforme consta do RIT (fls. 1 a 49), e fundamentam-se no seguinte:

7.

Quanto ao RFAI

O investimento que a ora Requerente considerou elegível para efeitos do RFAI, nos períodos de tributação de 2017 e 2018, tem características de remodelação ou renovação praticamente geral, portanto, de substituição, na medida em que abarcou edifícios, máquinas, instalações várias, condutas e equipamentos complementares, e englobou a generalidade das verbas contabilizadas nas várias subcontas da conta SNC “43 – Activos fixos tangíveis”;

A análise efectuada às diferentes rubricas que compõem o investimento considerado, conjugada com os dados históricos respeitantes aos Valores Brutos de Produção (VBP), permitiram demonstrar que aquele não satisfaz qualquer uma das condições que integram o conceito de **investimento inicial** (cf. § 49 do artigo 2º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 - Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC - e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria n.º 297/2015), nomeadamente no enquadramento efectuado pela Requerente na tipologia “*aumento da capacidade do estabelecimento*”, encontrando-se, por tal motivo, excluído do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina o RFAI;

Conforme ficou demonstrado ainda, o investimento realizado também não foi indutor da criação de postos de trabalho, até porque, um dos seus principais objectivos residia precisamente na redução do manuseamento, incumprindo, por tal motivo, outro dos principais pressupostos de elegibilidade para efeito do RFAI;

Assim, para além de ter ficado por demonstrar um pressuposto essencial da acessibilidade ao benefício do RFAI, o que se refere ao **nexo de causalidade** entre a realização de investimentos e os postos de trabalho eventualmente criados, verificou-se ainda que, em cada um dos anos analisados, ou não houve

criação de postos de trabalho ou o posto de trabalho criado não aumentou o nível de empregabilidade na empresa e na região, conforme se exigia;

Em 2017 não houve criação de postos de trabalho (aumento dos contratados sem termo inferior a 1), sendo o aumento do número total de trabalhadores (mais 1 trabalhador) conseguido à custa do aumento do número de trabalhadores com contrato a termo certo;

Em 2018, verificou-se um incremento efectivo do número de trabalhadores contratados sem termo (pelo menos mais 1 posto de trabalho), mas através da conversão de três contratos a termo certo, razão pela qual o número total de trabalhadores não teve acréscimo em relação ao ano anterior;

Em suma, antes da concretização do investimento em análise, a empresa chegou a ter ao serviço uma média de 32 trabalhadores e a atingir Valores Brutos de Produção (VBP) superiores a 4,6 milhões de euros (em 2012), pelo que, comparando esses números com as metas previsionais traçadas para o pós projeto (VBP de 3,7 milhões de euros e 31 postos de trabalho), é **inevitável a qualificação de tal investimento como de substituição do anterior**, e também por esse motivo, não indutor da criação de postos de trabalho adicionais nem do incremento do nível de empregabilidade na empresa e na região;

Portanto, nem o investimento realizado é elegível, nem criou postos de trabalho, proporcionando, por essa via, um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes;

Nestes termos, as dotações e deduções de RFAI dos períodos de 2017 e 2018 foram consideradas indevidas, na medida em que, segundo o n.º 2 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na sua parte I relativa aos princípios gerais, “*os benefícios fiscais (...) caducam (...), quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário*”.

8.

Subsequentemente sobre a DLRR

9.

Os investimentos elegíveis para efeitos dos benefícios fiscais da DLRR, nos anos de 2017 e 2018, nos valores de 228.178,62 euros e de 169.000,00 euros, respectivamente, também foram considerados elegíveis para efeitos do RFAI, cuja natureza e características, conjugadas com os dados históricos respeitantes ao VBP, permitiram demonstrar que *não satisfazem qualquer uma das condições que integram o conceito de investimento inicial* (cf. § 49 do artigo 2.º do RGIC e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015), nomeadamente o enquadramento efectuado pelo sujeito passivo na tipologia “*aumento da capacidade do estabelecimento*”, encontrando-se, por tal motivo, também excluídos do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina a DLRR.

10.

Deste modo, tal investimento não se configura como um investimento inicial, conforme exige o regime da DLRR, pelo que foram objecto de correcção.

11.

Nestes termos, cf. disposto na alínea a) do artigo 34.º do CFI, a não concretização da totalidade do investimento, nos termos previstos no artigo 30.º, até ao termo do prazo previsto no n.º 1 do artigo 29.º, ambos do mesmo diploma legal, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, o qual é adicionado ao montante de imposto a pagar relativo ao último período de tributação elegível para o reinvestimento, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.

12.

Para além do imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, conforme disposto na alínea a) do artigo 34.º do CFI, foram apurados os correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, devido à não concretização da totalidade

do investimento, nos termos previstos no artigo 30.º do CFI, até ao termo do prazo previsto no n.º 1 do artigo 29.º do CFI, para os anos de 2017 e 2018, nos montantes de 2.529,09 euros e de 6.527,67 euros, respetivamente, cf. apresentado no ponto III.1.3 do RIT (fls. 46)”.
b) Realça que a Requerente não exerceu o direito de audição prévio e considera que não elaborou processo sobre o investimento nos termos legais:

19.

Porém, facto não despiciendo, de referir que a **Requerente não exerceu o seu direito de audição prévio** aquando do procedimento inspetivo, facto que per si não habilitava a AT a actuar de forma contrária.

20.

Ou seja, a confirmar, e bem, as correctas correcções enunciadas no projecto de relatório inspetivo.

21.

Efectivamente, face à falta de apresentação de elementos comprovativos, das obrigações acessórias inerentes ao assunto que aqui vimos a tratar, os SIT convolaram as conclusões do projecto de relatório devidamente notificado à ora Requerente.

22.

Refira-se que, sendo o RFAI um benefício fiscal automático (não dependente de reconhecimento), é espoletado pela declaração do sujeito passivo em que invoca o seu direito ao mesmo, pelo que o ónus de provar o direito a usufruir deste benefício fiscal é, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT), do sujeito passivo, e passa pelo cumprimento das obrigações previstas no RFAI e na prestação dos esclarecimentos que a inspeção venha a considerar necessários face à análise.

23.

Assim, o cumprimento das obrigações acessórias também assume especial relevância, pois dele depende o controlo eficaz da verificação dos respetivos

pressupostos e da observância das condições impostas aos titulares desse direito (conforme dispõe o artigo 7.º do EBF).

24.

Note-se ainda que, nos termos do n.º 2 do artigo 14.º do EBF, **os benefícios fiscais extinguem-se pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.**

25.

Tal como sucedeu, *in casu*

26.

Pelo que se torna imprescindível que o sujeito passivo cumpra as obrigações acessórias previstas no artigo 25.º do CFI, nomeadamente o estipulado no artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/09, assumindo especial importância a alínea a) do n.º 1 desse artigo.

27.

Assim, deve o sujeito passivo incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC a descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objectivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respectivo enquadramento numa das tipologias previstas no Regime.

28.

Todavia, *resulta hialino ao longo do processo administrativo instrutor que a ora Requerente não cumpriu com aquilo que lhe era exigível.*

29.

Efetivamente, conforme se extrai das conclusões vertidas no RIT, o processo RFAI incluído no processo de documentação fiscal da reclamante encontra-se elaborado de forma muito deficiente e insuficiente para demonstrar o direito à dedução destes benefícios fiscais (consta apenas a listagem dos investimentos considerados elegíveis, a qual se caracteriza pela reprodução, praticamente na íntegra, dos movimentos registados a débito nas várias subcontas da conta

SNC 43 – Ativos Fixos Tangíveis). Uma mera listagem de aquisições de AFT não comprova o direito a deduzir benefícios fiscais.

30.

E na petição apresentada no âmbito da reclamação graciosa, em vez de um posicionamento positivo no sentido de justificar factualmente o direito aos benefícios fiscais reclamados, como de resto se impunha face às regras de repartição do ónus da prova e à sinalização de tal circunstância no RIT, a Requerente limitou-se a discorrer sobre a legalidade das normas enformadoras desses benefícios e a tentar desconstruir os argumentos da IT, sem nada acrescentar que possa ser levado em consideração para o pretendido efeito de alterar o sentido da decisão que conduziu à emissão das liquidações adicionais de IRC”.

c) Argumenta sobre o “Investimento inicial”:

“48.

Ou seja, os benefícios fiscais são, na sua génese, hermenêutica e teleologia, um afastamento do quadro normativo do imposto, instrumentalizados por políticas económico-sociais ou outras finalidades que o legislador tenha em vista, derogando a tributação padrão em que se visa, deste modo, influenciar o comportamento dos contribuintes.

[...]

53.

O RFAI, constitui uma medida activa de apoio ao **investimento produtivo** e à **criação de emprego**, de base comunitária, com finalidade regional e âmbito sectorial, ou seja, é um auxílio limitado a certas regiões mais desfavorecidas, quer no contexto Europeu quer em Portugal, e somente é aplicável a determinadas atividades e condicionado à realização de **um investimento inicial** gerador de **novos postos de trabalho**.

54.

Repare-se que não se utiliza apenas a palavra investimento, mas “investimento inicial”, sendo que, o conceito de **investimento inicial** surge habitualmente

associado ao início de um negócio ou de uma atividade, englobando os recursos necessários para começar as operações.

[...]

56.

o RFAI pretende apenas incentivar o investimento novo e adicional que seja, simultaneamente,

1. incremental em relação ao investimento já existente,
2. incremental em termos de capacidade instalada (tipologia indicada pelo sujeito passivo), e
3. incremental ainda em termos de postos de trabalho criados.

[...]

58.

Ou seja, o eventual aumento da capacidade da empresa que também provém do “normal” investimento contínuo em activos, quer substituindo os obsoletos, quer complementando os que existem, não pode caber na definição de investimento inicial, porque os apoios que daí poderiam advir seriam claramente incompatíveis com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

59.

Efectivamente, investimento inicial é precisamente o oposto de investimento de manutenção.

60.

De facto, enquanto que o investimento de manutenção se destina a reparar, conservar, substituir, atualizar, tornar mais eficiente, aumentar a produtividade (...) dos activos existentes, sob pena de eliminação do mercado, um investimento inicial é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, exigindo um conjunto suficiente de ativos que, de forma funcionalmente integrada e interrelacionada (entre si e não diretamente com a estrutura produtiva pré-existente), permita uma efetiva e significativa **expansão da capacidade**

instalada, isto é, permita um “salto produtivo” que coloque a entidade num nível superior (redimensionamento ou extensão da instalação produtiva).

61.

Só assim se alcança um crescimento sustentável dirigido à COESÃO, que é o objetivo e condição dos auxílios regionais ao investimento.

62.

Ora, no caso de um “investimento inicial no aumento da capacidade do estabelecimento”, tipologia indicada pela Requerente, teria que englobar, de igual modo, todos os ativos necessários para produzir mais quantidades de produto (é necessário instalar capacidade de produção adicional), não se confundindo, naturalmente, com intervenções na estrutura produtiva pré-existente, que devem coexistir pois continuam a ser exigidas para a manter operacional, sob pena de não se estar a incrementar nada.

63.

***Ou seja**, a realização de um investimento inicial de aumento ou expansão da capacidade instalada, não dispensa o investimento corrente na manutenção da capacidade pré-existente, sendo que, apenas o primeiro é elegível para efeitos do RFAI, impondo-se, por tal motivo a devida separação.*

64.

Ora, a Requerente, praticamente “assumiu” todas as aquisições de AFT de 2017 e 2018 para o RFAI, que superam as aplicações incluídas na candidatura ao SINOVAÇÃO do PT 2020 em mais de 150 mil euros.

65.

De facto, tem que haver uma separação entre investimento na manutenção das actividades pré-existentes e investimento na expansão dessas actividades, atenta a tipologia indicada de aumento da capacidade instalada.

66.

Ou, dito de outro modo, tem que haver separação entre um projecto integrado e agregador que se enquadre numa das tipologias de investimento inicial, com objectivos e área de intervenção concretamente definidos, e os constantes

investimentos de substituição, manutenção e actualização exigidos por uma exploração desta natureza e dimensão, ainda que daí resultem ganhos de eficiência, de produtividade ou outros.

67.

Ora, em qualquer empresa enquadrada no CAE da indústria transformadora, o investimento na manutenção da instalação industrial é uma constante, quando mais não seja para complementar ou substituir peças ou equipamentos que se desgastam com a actividade normal da empresa ou que ficam obsoletos, etc.

68.

Na realidade, não é possível manter uma instalação industrial desta natureza em funcionamento, sujeita a um intenso desgaste e à obsolescência tecnológica, sem efectuar investimentos constantes e por montantes significativos na sua manutenção, para além de outros, relacionados com a eficiência dos processos de produção existentes, por exemplo, através da introdução de novas tecnologias com o objectivo específico de melhoria da produtividade do trabalho ou da redução dos custos industriais ou de distribuição, investimentos para economizar matérias-primas, energia ou mão-de-obra, investimentos que se destinem à melhoria das condições de trabalho e protecção do ambiente, muitas vezes impostos pela legislação em vigor, etc.

69.

Sem estes investimentos não resistiria às dinâmicas do mercado, cada vez mais competitivo e global.

70.

Todavia, estes investimentos **não têm enquadramento no conceito de investimento inicial**, razão pela qual, não se compreende que o sujeito passivo, nos anos em análise, tenha incluído praticamente todas as aquisições no RFAI, considerando que apenas realizou investimento no incremento da capacidade.

71.

De igual modo, e conforme já referido, também os investimentos em activos isolados, não inseridos no âmbito de um projeto agregador com objetivo único delineado para uma das quatro tipologias da alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC não são, desde logo, passíveis de eleição para efeitos do RFAI.

72.

Acresce que, ao se tratarem de aquisições de bens ou serviços avulsos, não se configuram como investimento relevante e proporcionador da criação de postos de trabalho, conforme impõe a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI (“*effectuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho*”). Na verdade, o investimento tem de ser de tal forma relevante de modo a ser indutor da criação de postos de trabalho.

[...]

76.

Investimento no aumento da capacidade instalada é distinto do investimento inicial no aumento da capacidade instalada.

77.

A substituição de uma máquina por outra mais eficiente aumenta a capacidade instalada, todavia não é investimento inicial no aumento ou expansão da capacidade instalada.

78.

O primeiro pode permitir incrementos marginais, já o segundo é claramente um investimento de expansão, que visa incrementos substanciais da capacidade instalada, com potencial para incrementar o crescimento económico e o emprego que são a principal condição do regime RFAI e objectivo de todos os auxílios regionais ao investimento.

[...]

129.

Conforme ficou plenamente demonstrado no RIT (fls. 24 a 33), o investimento que a Requerente considerou elegível para efeitos dos benefícios fiscais quer do RFAI, quer da DLRR, nos anos de 2017 e 2018, tem

características de uma remodelação ou renovação praticamente geral na medida em que abarcou edifícios, máquinas, instalações várias, condutas e equipamentos complementares, sendo que, de acordo com o indicado pela empresa na ficha de candidatura apresentada no âmbito do Portugal 2020, o último grande investimento tinha sido realizado em 1999/2000 (ponto III.1.1. do RIT).

130.

De facto, substituiu metade do equipamento básico essencial do sector dos plásticos e respetivas instalações a montante e a jusante, ou seja, 3 das 6 máquinas de injeção aí existentes.

131.

Ora, tratando-se nitidamente de um mero investimento de substituição, **não satisfaz** qualquer uma das condições que integram o conceito de **investimento inicial**, encontrando-se, por tal motivo, excluído do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina o RFAI (bem como, subseqüentemente, da DLRR, conforme se demonstrará adiante).

132.

Resumidamente e de acordo com o RIT, o investimento caracteriza-se por:

- ✓ aquisição de 3 novas máquinas de injeção de plásticos, que o sujeito passivo associa a inovação produtiva pelo simples facto de passar a fabricar peças de maiores dimensões (com dimensões até ao 50 cm em vez de 15 cm) destinados ao setor alimentar;
- ✓ aumento da **eficiência energética**, através de investimentos na armazenagem e redução de consumos energéticos (substituição parcial de cobertura das instalações fabris, com aplicação de chapa com luminosidade, entre outros);
- ✓ equipamentos complementares a outros já existentes, bem como **redefinição** do layout das instalações operacionais e **remodelação** das instalações administrativas.

133.

Consta ainda da página 29 do RIT um quadro que sintetiza a seguinte informação:

- No ano 2000, no âmbito do SINPEDIP, foram adquiridas **6 novas máquinas de injeção de plásticos**;
- **3 foram abatidas no ano de 2016** embora a alienação de 2 delas tenha ocorrido em 2017, conforme fatura nº 1701043 e fatura nº 1700931;
- 3 continuam a ser utilizadas, no estado de usado (todas com ano de fabrico 1998/1999);
- 3 novas máquinas de injeção de plásticos foram adquiridas ao abrigo do projeto de investimento concretizado nos anos de 2017 e 2018, incluídas no âmbito do SIINOVAÇÃO (PT 2020).

134.

Em face dos movimentos de entradas e saídas de máquinas de injeção, depreende-se de imediato que as 3 novas máquinas de injeção de plásticos adquiridas em 2017 e 2018 se destinaram a substituir as 3 existentes anteriormente, abatidas em 2016, com a conseqüente substituição de equipamentos complementares a montante e a jusante.

135.

Ora, tendo em conta que o fabrico de peças de plástico da Requerente tem como equipamento básico essencial e imprescindível as máquinas de injeção, embora inclua outros equipamentos complementares, auxiliares ou periféricos, ou seja, todo um conjunto de equipamentos adicionais ao adequado funcionamento daquelas (e que também teria que ter, no todo ou em parte, para as máquinas abatidas/alienadas), **não pode conceber-se a existência de um investimento “inicial” de aumento de capacidade instalada do estabelecimento se o equipamento básico essencial adquirido se destina a substituir outro entretanto abatido**, seja por obsolescência, por fim de vida útil, porque foi alienado, etc.

136.

Portanto, não se trata de um investimento “inicial” de aumento da capacidade produtiva (de raiz, distinto e incremental) mas de um mero investimento de substituição de capacidade produtiva, **que não é elegível para auxílios ao investimento regional**, como tal, não pode ser admitido pelo regime RFAI.

[...]

139.

Como é evidente, não basta à Requerente dizer que o investimento aumentou a capacidade de produção, impõe-se que seja feita a demonstração da capacidade instalada antes e após o projecto, sendo que, o conceito de capacidade de produção não é um conceito indeterminado e vago, nem resulta da mera perceção empírica.

140.

O uso da palavra capacidade remete desde logo para o sentido físico, espaço, volume, porém, tratando-se de produção, a capacidade deve refletir o seu processamento, usando a dimensão de tempo. Assim, a capacidade produtiva pode ser definida como a capacidade máxima que uma empresa tem de produzir num determinado espaço de tempo, a partir da utilização dos recursos disponíveis, por exemplo, a produção (em peças) que a fábrica pode gerar trabalhando 24h x 7 dias.

141.

A capacidade de produção é a que decorre das características técnicas das máquinas de injeção, coadjuvada pelas instalações e outros equipamentos inerentes ao processo, a montante e a jusante.

142.

No ponto 128.º do ppa a Requerente vem, pela primeira vez, fazer referência à capacidade das máquinas, evidenciando que conhecerá bem o conceito, como seria de esperar, já que é inerente à área de gestão, não só financeira, mas principalmente, gestão industrial.

[...]

155.

Em qualquer das hipóteses e apesar do antes referido a propósito das duas tipologias de investimento inicial invocadas pela requerida, o facto essencial que importa destacar e que inviabiliza a qualificação de tal investimento como um investimento inicial, é que se tratou de um **investimento de substituição**,

156.

Ou seja, **um investimento que a mesma teria que realizar só para manter a capacidade instalada, ou melhor dizendo, para repor a capacidade instalada, uma vez que, 3 das 6 máquinas de injeção afectas ao setor dos plásticos (metade, portanto), foram abatidas/alienadas em 2016 e 2017.**

[...]

160.

Este conceito de “investimento inicial”, até numa perspectiva de equivalência das várias tipologias que o integram para alcançar os pretendidos objectivos de crescimento económico e emprego (que todas visam e devem ter idêntico potencial para alcançar), tem que ser considerado como o resultado de uma estratégia global de expansão ou de modernização, enquadrado, relativamente ao seu contributo, para:

- **No caso da expansão, a criação ou aumento da capacidade do estabelecimento já existente**, através da criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade do estabelecimento já existente ou diversificação da produção (para produtos não fabricados anteriormente);
- **No caso da modernização**, a alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

161.

De facto, e conforme já se referiu anteriormente, **a palavra “inicial” tem aqui um significado intrínseco.**

162.

No caso de um “investimento inicial no aumento da capacidade do estabelecimento”, tipologia indicada pela Requerente, englobará, de igual modo, todos os activos necessários para produzir mais quantidades de produto (é necessário instalar capacidade de produção adicional), não se confundindo, naturalmente, com intervenções na estrutura produtiva pré-existente, que devem coexistir pois continuam a ser exigidas para a manter operacional, sob pena de não se estar a incrementar nada mas apenas a substituir, reconverter ou a recondicionar.

163.

I.e., a realização de um investimento inicial de aumento ou expansão da capacidade instalada, não dispensa o investimento corrente na manutenção da capacidade pré-existente, sendo que, apenas o primeiro é elegível para efeitos do RFAI, impondo-se, por tal motivo a devida separação.

[...]

167.

Ora, a mera substituição de uma máquina por outra mais eficiente, não se traduz em incrementos substanciais de capacidade, como seria o caso da aquisição de uma máquina adicional, mas em incrementos marginais, manifestamente insuficientes para alcançar os objectivos dos auxílios regionais ao investimento, e por tal motivo, excluída dos mesmos.

168.

Se assim não se entendesse, a tipologia de “aumento da capacidade do estabelecimento” nunca poderia ser colocada em paridade, por exemplo, com a criação de um novo estabelecimento para efeito de concretizar os objectivos de crescimento e emprego, ou com a diversificação da produção em face das métricas exigidas para o enquadramento nesta categoria.

169.

De facto, não se pode encarar a tipologia de aumento da capacidade do estabelecimento como aquela que, mais facilmente, permite incluir e justificar

todos os investimentos realizados pela entidade, como foi o caso da Requerente, **que até incluiu serviços de construção civil de aplicação de tectos falsos no escritório, substituição parcial de cobertura das instalações fabris, com aplicação de chapa com luminosidade, demolição e modificação de escritórios (serviços de pedreiro e respectivos materiais), entre outros**, ou seja, a tal remodelação ou renovação praticamente total do seu estabelecimento, sem qualquer potencial para escalar a capacidade, conforme, de resto, evidenciam os VBP previsionais apresentados no âmbito da candidatura do projeto ao PT 2020.

170.

O mesmo sucede com outros investimentos dirigidos à instalação industrial pré-existente (à capacidade produtiva pré-instalada), visando a sua eficiência, aumento de produtividade, redução de custos, aumento de segurança e redução de impactos ambientais (entre outros), que, quando muito, apenas introduzem ajustamentos de capacidades internas, sem a redimensionar, e que, por tal motivo, são afastados dos auxílios regionais ao investimento.

171.

*É o próprio conceito de “**investimento inicial**” que afasta todos estes investimentos incidentes sobre a instalação produtiva pré-existente, e que se consubstancia como um investimento de raiz, distinto e incremental no sentido de expandir a instalação existente – criar, aumentar ou alterar substancialmente a capacidade produtiva.*

172.

De facto, a expansão da capacidade produtiva exige uma acção substancial da empresa, uma estratégia global de investimento que não se compagina com a aquisição isolada de qualquer bem do ativo ou com intervenções disseminadas e direcionadas ao aumento da rentabilidade, da produtividade ou da atualização da instalação industrial pré-existente, embora estas se apresentem como uma necessidade corrente só para se manter no mercado.

173.

Obviamente, os custos de aumentar a capacidade produtiva (instalando capacidade de produção adicional, criando postos de trabalho adicionais) podem ser muito significativos, mas apenas estes podem concretizar os objetivos, e por tal motivo, beneficiar dos auxílios regionais ao investimento entre os quais se encontra o RFAI.

III.3.3.3. Ainda que, por remota hipótese, se entendesse aceitar como elegível o investimento de substituição apresentado pela Requerente, por, eventualmente, ter maior capacidade de produção do que o anterior, forçosamente, também teria que se concluir pela sua exclusão do âmbito de aplicação do RFAI e DLRR

174.

Ora, tendo em conta a perspectiva da Requerente, por exemplo, a substituição de uma máquina com potencial de injeção de polímero de 700 gramas por ciclo, por outra com melhor desempenho, por exemplo, com capacidade de injeção de 1000 gramas por ciclo, seria elegível.

175.

Todavia, a defesa desta perspectiva sempre exigiria coerência na sua implementação.

176.

Efectivamente, defendendo a elegibilidade do investimento de substituição (conforme fez), nunca poderia considerar como elegível a totalidade do investimento realizado, incluindo a parte correspondente à mera reposição da capacidade do item substituído (por desgaste ou obsolescência).

177.

Apenas poderia considerar o incremento (no exemplo anterior, cerca de 43% do investimento realizado, que é a parte que corresponde ao aumento de capacidade = $300/700$), uma vez que, quer o regime RFAI, quer a DLRR, na tipologia indicada pela Requerente, apenas se aplicam ao “**aumento**” da capacidade instalada.

178.

Ou seja, sendo o aumento de capacidade proporcionado pelo investimento de apenas 43%, não poderia considerar elegível 100% do custo do mesmo.

179.

Não tendo procedido em consonância com o que defende, a decisão não lhe pode ser favorável.

180.

Mas desde já se esclarece que, por tudo quanto se acaba de expor, é de recusar terminantemente tal perspectiva”.

d) Invoca ainda o conceito de criação de postos de trabalho:

192.

Em primeiro lugar, e reprimando o que já vem ante exposto, cumpre salientar e reiterar que o RFAI é um regime de incentivos fiscais de natureza condicionada.

193.

São **benefícios fiscais condicionados**, aqueles em que a sua eficácia fica dependente da verificação de certos requisitos, que são a sua condição, dito por outras mais eruditas e avisadas palavras

“(…) os *benefícios condicionados traduzem-se em subordinar o direito ao benefício a contrapartidas de interesse público na forma de deveres ou ónus impostos aos beneficiários (…)*”. Alberto Xavier, in “Direito Fiscal, Manuais da FDL, Lisboa, 1974),

194.

Ora, no caso dos benefício fiscais aqui em análise, as contrapartidas de interesse público pretendidas encontram-se claramente expressas, desde logo, na sua matriz comunitária, designadamente:

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)

Derrogação ao princípio da “proibição de auxílios de Estado” **apenas** quando auxílios “(…) *destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista*

grave situação de subemprego” [cf. alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º]

Destaques nossos

RGIC

Os auxílios com finalidade regional promovem a **coesão económica, social e territorial** dos Estados-Membros e da União no seu conjunto.

195.

Destinam-se a contribuir para o **desenvolvimento** das regiões mais desfavorecidas, apoiando o *“investimento e a criação de emprego num contexto sustentável”* [Considerandos – § 31].

196.

Portanto, de uma forma muito clara, é enunciado o objectivo dos auxílios com finalidade regional, entre os quais se encontra o RFAI - crescimento e desenvolvimento económico (COESÃO), e seleccionado o meio que vai ser apoiado para o alcançar – investimento que crie emprego, num contexto sustentável.

197.

Repita-se, o RFAI, incluído no CFI, apresenta-se, assim, como uma **medida activa de apoio ao investimento e emprego**, não sendo, pois, de estranhar, que outro dos requisitos para obtenção do direito ao benefício fiscal se relacione com a concreta criação de postos de trabalho, conforme disposto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI,

198.

pelo que os investimentos relevantes têm de proporcionar a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objecto de investimento, nos termos da alínea c).

199.

Ou seja, não releva todo e qualquer investimento, mas somente o investimento que proporcione a **criação de postos de trabalho específicos**, e que os postos de trabalho criados aumentem o nível de empregabilidade na

empresa e na região, medido pelo **aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço.**

200.

Trata-se de um pressuposto necessariamente incremental, pois, criar emprego é colocar mais pessoas a trabalhar, ***tout court***, e é imanente à natureza, também incremental, do conceito de investimento inicial – mais máquinas e equipamento produtivo, maior capacidade produtiva, maiores consumos de matérias primas, de **mão-de-obra**, entre outros.

201.

i.e., um nexó de causalidade entre os investimentos efectuados – desde que elegíveis e de acordo com os requisitos plasmados no TFUE, RGIC, CFI e Portaria – e os postos de trabalho criados e com estabilidade.

202.

Não contendo o CFI e Portarias associadas a definição e os critérios a que deve obedecer a determinação da criação de postos de trabalho e da sua manutenção, recorre-se, para o efeito, ao Regulamento comunitário em que assenta este regime de incentivos fiscais e às OAR que lhe serviram de base.

203.

O RGIC prevê, no n.º 4 do seu artigo 14.º, a possibilidade de quantificar os auxílios regionais ao investimento com base, quer nos custos do investimento, quer nos custos salariais do emprego directamente criado por um projeto de investimento.

204.

Embora a solução adoptada para efeito de quantificação dos benefícios fiscais no âmbito do RFAI, tenha por base os custos do investimento elegível e não os custos salariais decorrentes da criação de emprego em virtude do investimento, a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não deixa de exigir que o investimento proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objecto de investimento.

205.

E essa exigência é efectuada, praticamente, nos mesmos termos que resultam do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, aplicável quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados.

206.

Assim, nos termos do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC:

“a) *O projeto de investimento deve conduzir a um **aumento líquido do número de trabalhadores** do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período;*

(...)

Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME.” Destaques nossos

207.

Este “**aumento líquido do número de trabalhadores**” encontra-se definido no § 32 do artigo 2.º do RGIC, nos seguintes termos:

«**Aumento líquido do número de trabalhadores**», *o aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respetivas frações de trabalho anual.* Destaques nossos

208.

E corresponde ao conceito de “**criação de emprego**”, de acordo com as Orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para 2014-2020 (OAR), publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013:

“1.2 Definições (...)

k) «**Criação de emprego**», **um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de postos de trabalho criados.**”

(...)

o) «**Número de trabalhadores**», o número de unidades de trabalho anuais (UTA), isto é, o número de assalariados a tempo inteiro durante um ano; os trabalhadores a tempo parcial ou os trabalhadores sazonais são considerados como frações de UTA; Destaques nossos

209.

Destarte, dando como adquirido o RGIC e as normas comunitárias como fonte de regulamentação dos benefícios que aqui vêm a ser tratados, conclui-se que o conceito de “**criação de postos de trabalho**” corresponde ao conceito de “**criação de emprego**”, definido como um aumento líquido do número de trabalhadores em relação à média dos 12 meses anteriores.

210.

Efectivamente, para obter um resultado interpretativo que seja coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão e que tenha um efectivo conteúdo prático, a **criação de postos de trabalho** e a sua **manutenção** nunca poderiam ser dissociadas de um aumento líquido do número total de trabalhadores ao serviço da empresa e da sua manutenção, porque só assim se cumpre o objetivo que perpassa toda a legislação relevante: a **criação de emprego**.

211.

Além disso, é esta natureza incremental que emana do conceito de investimento inicial.

212.

Mas o conceito de criação de postos de trabalho ou criação de emprego para efeito do RFAI, não pode dar-se por determinado antes de se ponderar as

condições em que os novos postos de trabalho, criados pelo investimento, podem ser preenchidos, e essa questão tem que ser dirimida à luz da legislação laboral vigente em Portugal (que integra várias Directivas da UE, embora não exista uma legislação laboral europeia comum).

[...]

215.

Não devendo, portanto, as normas ser interpretadas de forma isolada, mas ter em conta a unidade do sistema jurídico, e sempre que empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, o conceito de criação de postos de trabalho ou criação de emprego tem que ser complementado pela análise das relações laborais subjacentes, em conformidade com artigo 9º do Código Civil e artigo 11.º da LGT.

216.

Concretamente, é necessário saber, à luz da legislação laboral vigente em Portugal, qual é a modalidade contratual admitida para preencher um novo posto de trabalho ou um posto de trabalho adicional proporcionado pela realização de um investimento produtivo.

[...]

219.

Por tal motivo, os novos postos de trabalho não podem ser preenchidos por trabalhadores admitidos ao abrigo de contratos com termo, que, de acordo com o artigo 140º do Código do Trabalho, só podem ser celebrados para satisfação de necessidades temporárias da entidade empregadora aí previstas e pelo período estritamente necessário à satisfação dessas mesmas necessidades.

220.

O que, manifestamente, não se compagina com a realização de um investimento ao qual se exige, dentro do benefício fiscal a atribuir, um carácter de permanência e continuidade.

221.

E além disso, os **contatos sem termo** são a regra, razão pela qual, os contratos a termo só podem ser celebrados para as situações previstas no normativo referido, embora ambos visem preencher postos de trabalho.

222.

Sendo certo ainda que é aos sujeitos passivos que cabe a demonstração do **nexo de causalidade** entre o investimento realizado e os novos postos de trabalho criados, compreendendo estes funções específicas, com conteúdo funcional compatível com o investimento, correspondendo, portanto, a necessidades permanentes desse investimento para operar conforme pretendido.

223.

Daqui resulta, com relativa facilidade, que os respectivos contratos de trabalho devem acompanhar essa demonstração.

[...]

226.

Portanto, o investimento relevante tem que proporcionar **criação líquida de emprego**, na empresa e na região, à custa de contratados sem termo, conforme se explicita a seguir:

- i. O investimento tem que ser indutor da criação de postos de trabalho, pelo que, para distinguir os postos de trabalho criados pelo investimento de outras oscilações da força de trabalho, é essencial que os sujeitos passivos demonstrem o **nexo de causalidade entre os postos de trabalho criados e o investimento considerado relevante;**
- ii. Este pressuposto deve ser incremental, no sentido de garantir o **aumento líquido do número global de trabalhadores** do estabelecimento em comparação com a média dos 12 meses anteriores, só assim se cumprindo o objetivo dos auxílios regionais ao investimento - **Criação ou criação líquida de postos de trabalho = Criação ou criação líquida de emprego;**

- iii. Os postos de trabalho criados têm que ser preenchidos por trabalhadores com **contrato de trabalho sem termo** (ou por tempo indeterminado), por ser a única modalidade contratual admitida, à luz da legislação laboral vigente em Portugal, para o preenchimento de novas funções justificadas por um investimento inicial e não à satisfação de necessidades temporárias da empresa (artigo 140.º do Código do Trabalho).
- iv. Logo, *silogisticamente*, a **criação líquida de postos de trabalho** tem que ser concretizada através do **aumento líquido do número de trabalhadores contratados sem termo**, em qualquer dos casos, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, só assim se cumprindo o objetivo dos auxílios;
- v. É neste contexto que é admitida a **conversão de contratos de trabalho** a termo em contratos de trabalho sem termo, **que por não consubstanciar um aumento efectivo do número de trabalhadores, nem tão pouco de postos de trabalho**, terá sempre que ser acompanhada pela **admissão** de, pelo menos, um trabalhador (conforme § 3 das fichas doutrinárias mencionadas);
- vi. A manutenção dos postos de trabalho nos anos subsequentes tem que ser entendida como a manutenção do nível de emprego induzido pelo investimento, pois o objetivo deste não é substituir emprego nem criar emprego momentâneo, mas **emprego sustentável**.
- vii. A não ser assim entendido, conforme defende a Requerente no ponto 168 do ppa, nem um despedimento coletivo nos períodos imediatos ao do investimento seria obstáculo à manutenção dos benefícios fiscais, conquanto se mantivessem os postos de trabalho estritamente criados pelo investimento, bem se sabendo que um tal cenário estaria *certamente associado a uma redução do nível de actividade do estabelecimento, frustrando assim os objectivos visados pelos benefícios fiscais - crescimento e emprego num contexto sustentável.*

viii. Mas não pode olvidar-se que a natureza incremental subjacente ao conceito de investimento inicial estende-se ao emprego criado em razão desse investimento, tendo ambos **um período de manutenção obrigatória**, pois o objectivo destes instrumentos de política fiscal não é substituir actividades pré-existentes, mas incrementá-las, impulsionando o investimento a fim de reforçar a economia e gerar emprego.

227.

Apesar da Requerente questionar o conceito explicitado no RIT, designadamente, a essencialidade donexo de causalidade entre a realização do investimento considerado relevante e a criação líquida de postos de trabalho, a verdade é que não explica, de que outro modo pretende demonstrar, que os postos de trabalho eventualmente criados foram justificados pelo investimento relevante e não pelo investimento pré-existente ou por qualquer outra circunstância.

228.

Ora, tal como se verificou em sede de procedimento inspectivo, o *dossier* do investimento não identificava quaisquer postos de trabalho criados pelos investimentos realizados, até porque, um dos principais objetivos do investimento realizado residia precisamente na redução do manuseamento.

229.

De referir que ainda que, apesar de notificada para o efeito no decurso do procedimento inspectivo, a ora Requerente continuou a não identificar os postos de trabalho especificamente criados pelos investimentos realizados nos anos de 2017 e 2018 (função, trabalhador contratado e tipo de contrato), conforme se exigia, pelo que a análise teve que se cingir às oscilações globais da força de trabalho, cuja causa não se encontra determinada.

230.

Alega, contudo, que os investimentos realizados permitiram a criação de postos de trabalho e a sua manutenção, continuando, **no entanto, sem**

demonstrar e comprovar um requisito imprescindível de acesso ao benefício do RFAI, elencado na alínea f) do n.º 4 do artigo 22º do CFI, e que se refere ao nexo de causalidade entre a realização de investimentos, com relevância e elegíveis para o benefício fiscal em 2017 e 2018, e a criação dos postos de trabalho.

231.

E **sem demonstrar** a criação líquida dos postos de trabalho, nos termos exigidos pela supramencionada legislação.

232.

Nestas circunstâncias e apesar da ora Requerente não ter demonstrado o nexo de causalidade que se lhe exigia para beneficiar do RFAI, o que por si só seria determinante para desconsiderar as dotações e deduções do RFAI dos períodos de 2017 e 2018, ainda assim, foi aferida pela IT a eventual criação, ainda que de carácter genérico (e não comprovadamente relacionado com o investimento relevante), de postos de trabalho, e se, em consequência, se verificou um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes (fls. 39 a 44 do RIT).

233.

Note-se que, conforme se explicitou, quer no RIT, quer no âmbito do indeferimento da reclamação graciosa, **os requisitos são cumulativos**: o aumento líquido do número de trabalhadores com contrato sem termo, tem que ser acompanhado pelo aumento líquido do número global de trabalhadores ao serviço da empresa (contratos sem termo + contratos a termo), sendo a medição efectuada, em qualquer dos casos, em comparação com o número médio de trabalhadores ao serviço para evitar variações pontuais, no caso, a média dos últimos 12 meses.

234.

Motivo pelo qual não tem razão a Requerente.

235.

Para tanto convoca-se o quadro constante da página 39 do RIT, que apresenta apenas o número de trabalhadores existentes em dezembro de cada um dos anos indicados, pelo que, para evidenciar a análise realizada pela IT, foram acrescentadas agora, entre parênteses, as respectivas médias dos últimos 12 meses, conforme segue:

Data	N.º de trabalhadores		
	Contratos sem termo	Contratos com Termo	Total
dez-16	24	1	25
dez-17	25 (24,92)	3	28 (26,92)
dez-18	26 (24,25)	2	28 (27,33)

236.

Deste modo, importa aqui reter as conclusões à análise da criação de postos de trabalho, constantes do RIT (fls. 39 a 44) e que se dão por reproduzidas nas partes que interessa

Ano de 2017: o número médio de trabalhadores nos 12 meses precedentes cifrou-se em 26,92 quando no mês de dezembro desse ano existiam 28, *i.e.*, verificou-se que o quadro de pessoal registou um aumento de 1 trabalhador, sobretudo à custa do aumento do número de trabalhadores com contrato a termo certo já que os contratados sem termo não tiveram alteração entre janeiro e dezembro de 2017, daí a variação de apenas 0,08 face à média (25 trabalhadores com contrato sem termo).

Logo, silogisticamente, em 2017 não houve criação de postos de trabalho (aumento dos contratados sem termo, face à média, foi inferior a 1), sendo o aumento do número total de trabalhadores (mais 1 trabalhador) conseguido à custa do aumento do número de trabalhadores com contrato a termo certo.

Ano de 2018: o número médio de trabalhadores nos 12 meses precedentes cifrou-se em 27,33 quando no mês de dezembro desse ano existiam apenas 28, ou seja, um incremento ao quadro de pessoal inferior a um trabalhador.

237.

Verificou-se, no entanto, um incremento efectivo do número de trabalhadores contratados sem termo (pelo menos mais 1 posto de trabalho), mas através da conversão de três contratos a termo certo, razão pela qual, o número total de trabalhadores não teve acréscimo em relação ao ano anterior (a conversão de contratos não foi acompanhada por novas admissões), porquanto o número total de trabalhadores em dezembro de 2018 é exatamente igual ao que existia em dezembro de 2017 (28 trabalhadores), contra os 25 trabalhadores em dezembro de 2016 mas que, logo em janeiro de 2017, muito antes da realização dos investimentos, já totalizavam 27 trabalhadores.

238.

Os 28 trabalhadores com que terminou o ano de 2018 foram alcançados em novembro de 2017, antes até da aquisição das 3 máquinas de injeção.

239.

Portanto, um projecto de mais de um milhão de euros, realizado ao longo de 2 anos consecutivos, se efectivamente concretizasse uma expansão da atividade e não uma mera actualização da mesma, não se limitaria a um contributo tão marginal e insignificante para a almejada criação de emprego.

[...]

254.

Impõe-se assim que tenha de existir real criação de emprego aferida no seu todo, ou seja, os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento relevante terão que garantir o aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa (requisitos cumulativos).

255.

Ora, como decorre das conclusões relativas à aferição da criação de postos de trabalho nos anos de 2017 e 2018, em que se verificou o incremento de um trabalhador no ano de 2017, apenas verificado à custa de contratados a termo certo e, no ano de 2018, não foram registados incrementos no total de trabalhadores, verificando-se apenas o aumento de um contratado sem termo face à média dos últimos 12 meses, mas através da mera conversão, reportada

pela Requerente a 20-12-2018, de três contratos a termo certo (mera alteração da modalidade contratual, desacompanhada de novas admissões), não se poderá concluir pela “*criação de emprego num contexto sustentável e duradouro*”.

e) Concluindo:

263.

Com efeito, por não se ter tratado de um investimento inicial de aumento da capacidade do estabelecimento (de expansão da capacidade produtiva), pois não passou pela instalação de capacidade adicional face à pré-existente, e por um dos objectivos ser precisamente a redução do manuseamento, também já não era expectável que tivesse potencial para criar postos de trabalho, ou seja, que exigisse postos de trabalho adicionais para operar conforme pretendido.

264.

Sem esquecer, obviamente o incumprimento associado ao cumprimento das obrigações acessórias.

265.

Ambos os incentivos, RFAI e DLRR, exigem a realização de um investimento inicial que concretize a expansão da atividade através de qualquer uma das suas formas ou tipologias.

266.

Não devem, por tal motivo e ao contrário do considerado pela Requerente, subvencionar os custos de manutenção da atividade pré-existente, frustrando os objectivos subjacentes a estes instrumentos de política fiscal e colocando a entidade numa situação de vantagem injustificada face à concorrência.

267.

Efectivamente, nem o investimento realizado constitui um investimento inicial, de expansão, nem revela qualquer aptidão para criar postos de trabalho.

268.

Porque crescer, expandir, ganhar escala, implica, por um lado, **investimento constante para manter o que já existe**, e por outro, **investimento incremental (INICIAL)**, sendo que, os regimes RFAI e DLRR apenas subvencionam o segundo, apresentando-se como estímulos, via compensação de risco, a um salto produtivo, e não à mera poupança fiscal.

[...]

Termos pelos quais e com o duto suprimento de V. Exa. deve:

- a) o pedido de prova testemunhal ser indeferido por inútil e, por conseguinte, proibido por lei, e**
- b) ser julgado improcedente, o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos com as legais conseqüências”.**

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, relativa a liquidações de IRC e juros compensatórios inerentes, atenta a conformação do objecto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).
2. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
3. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
4. Não existem quaisquer excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer e o processo não enferma de nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Com base nos documentos que integram o presente processo, enumeram-se os seguintes elementos factuais que, não sendo contestados, se consideram provados:
 - a) A Requerente é uma sociedade comercial que tem como objecto social principal a fabricação de outros artigos de plástico, n.e. (CAE 22292) e por actividades secundárias a fabricação de componentes de plástico para calçado (CAE 022291) e fabricação de moldes metálicos (CAE 025734). A actividade principal, desenvolvida nos anos de 2017 e 2018, consistiu na indústria de moldes em aço e fabricação de artigos de plástico e baquelite, através do método de injeção, fabricando três famílias de produtos: plásticos, baquelites, e moldes em aço para baquelites e plásticos. Actua no segmento das peças de pequena dimensão destinadas a sectores não alimentares, como por exemplo electrodomésticos, indústria sanitária, automóvel, eléctrica, louça metálica (asas, cabos), entre outras.
 - b) A Requerente foi sujeita a uma acção de inspecção externa ao abrigo das Ordens de Serviço com os n.º OI2019... e OI2019..., de âmbito parcial, iniciadas e relativas, respectivamente, a 01/10/2019 em sede de IRC e de IVA para 2017 (controlo declarativo em termos de Código PNAITA) e a 01/11/2019 em sede de IRC para 2018 (controlo de benefícios fiscais em termos de Código PNAITA), tendo como finalidade o procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações do sujeito passivo e demais obrigados tributários, as quais terminaram com a notificação do Relatório Final da Inspeção Tributária, concretamente a 22/06/2020.
 - c) A Requerente foi notificada do projecto de Relatório da Inspeção Tributária, não tendo exercido o direito de audição prévia.
 - d) Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que consta do processo administrativo que foi junto, e com relevo para a apreciação do presente pedido, destaca-se:
 - i) É identificado que:

“O sujeito passivo efetuou deduções à coleta nos períodos de tributação de 2017 e 2018, a coberto dos benefícios fiscais ao investimento com finalidade regional RFAI (Regime fiscal de apoio ao investimento) e DLRR (Dedução por lucro retidos e reinvestidos), previstos,

respetivamente, nos artigos 22.º a 26.º e 27.º a 34.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) e regulamentados na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Estão em causa os seguintes montantes de investimento que suportam as dotações constantes do Anexo D das respetivas declarações Modelo 22 de IRC relativas aos anos de 2017 e 2018:

RFAI

Ano	Investimento realizado	713 - Valor de saldo não deduzido	714 - Valor de dotação do período	715 - Valor de dedução do período	716 - Valor de saldo que transita
2017	€ 429.067,97	€ 0,00	€107.266,99	€ 33.817,92	€ 73.449,07
2018	€ 672.819,60	€ 73.449,07	€ 168.204,90	€ 22.605,74	€ 219.048,23

DLRR

Ano	Investimento realizado	[mod 22] 727 - DLRR pelas PME	Reserva Especial	Ata
2015	-	€ 6.317,96	€ 63.179,62	nº 53, de 31-03-2016
2016	-	€ 16.500,00	€ 165.000,00	nº 55, de 31-03-2017
2017	€ 228.179,62	€ 16.900,00	€ 169.000,00	nº 57, de 31-03-2018
2018	€ 169.000,00	€ 5.000,00	€ 50.000,00	nº 59, de 31-03-2019

“

- ii) Tendo sido inventariado o investimento do RFAI/DLDR em 1.101.887,57 €, sendo 429.067,97 € em 2017 e 672.819,60 € em 2018, relativos às seguintes rúbricas:

“

Conta SNC	Data	Valor	Notas
43311	2017-05-31	3.650,00 €	Máquina de paletizar, embalagem
43311	2017-06-27	7.300,00 €	Bateria de condensadores
43311	2017-10-31	8.200,00 €	Dois controladores de temperatura água
43311	2017-12-31	119.200,00 €	Sistema centralizado recetor vácuo - tremonhas e estufas de desumidificação e aquecim/ da matéria prima de injeção de plástico
43312	2017-12-29	152.000,00 €	Máquina de injeção de plástico (180 tech) com robot acoplado
43322	2017-11-30	4.344,50 €	Condutas em chapa para condutas dos cabos - serralharia
43322	2017-11-30	25.500,00 €	Bases móveis para armazenagem de moldes (RACKS)
43322	2017-11-30	3.891,60 €	Calhas e tampas de 15 mm da conduta dos cabos - serralharia
43322	2017-12-27	9.500,00 €	Instalação de despeiramento a 2 postos de soldadura - inj. baquelite
43322	2017-12-31	500,00 €	Varandim extra para plataforma de instalação das tremonhas
43323	2017-05-31	5.380,00 €	Demolição e modificação de escritórios - serviços de pedreiro e respetivos materiais
43323	2017-05-31	1.750,00 €	Serviços de construção civil de aplicação de tetos falsos no escritório
43323	2017-07-19	2.550,00 €	Substituição parcial de cobertura, com aplicação de telhas com luminosidade
43323	2017-07-31	6.363,00 €	Serviços de construção civil na remodelação de escritórios - portas e caixilharia
43323	2017-11-30	2.620,00 €	Trabalhos de pedreiro na abertura de vala para conduta de cabos e fundações para instalação de ponte móvel
43323	2017-12-28	8.800,00 €	Revestimento em chapa da fachada exterior das instalações da frente da fábrica

Conta SNC	Data	Valor	Notas
43343	2017-08-28	2.848,10 €	Serviços de pichelaria e fornecimento de materiais na conduta de águas/electricidade e abastecimento de máquinas
43343	2017-12-31	52.000,00 €	Fornecimento e instalação de novos quadros de ligação às máquinas (3 quadros)
43411	2017-11-17	9.800,00 €	Empilhador elétrico com bateria incorporada
43571	2017-08-31	1.354,77 €	Equipamento informático - hardware - workstation serralharia / moldes
43571	2017-10-31	1.516,00 €	Computador portátil - HP c/ Microsoft Office
	2017	429.067,97 €	TOTAL
43323	2018-01-22	6.080,00 €	Trabalhos de pedreiro - arranjos e pintura de paredes pavilhão máquinas de injeção, abertura resto da vala dos cabos, nivelamento do piso por baixo da ponte móvel
43322	2018-01-31	3.485,00 €	Calha de conduta para águas e electricidade - serralharia
43312	2018-01-31	196.000,00 €	Máquina de injeção de plástico (260 tech) com robot acoplado
43312	2018-01-31	270.000,00 €	Máquina de injeção de plástico (400 tech) com robot acoplado
43312	2018-01-31	5.364,35 €	Garras de fixação de moldes na maquinas de injeção de plástico (3 packs)
43323	2018-01-31	17.800,00 €	Serviços de pichelaria e fornecimento de materiais na conduta de águas/electricidade e abastecimento de maquinas
43311	2018-02-28	1.800,00 €	Aplicação e fornecimento de 3 kits de acessórios hidráulicos nas maquinas de injeção plástico
43311	2018-02-28	-1.500,00 €	J... Lda. Alteração projeto de ponte rolantes e caminho
43311	2018-02-28	84.000,00 €	Ponte rolante e caminho (moldes aprovisionamento) e ponte rolante e caminho secção de injeção
43311	2018-03-20	4.100,00 €	Dois controladores de temperatura aplicados nas maquinas existentes (injeção a plástico e na de baquelite)
43323	2018-03-08	6.400,00 €	Trabalhos de pedreiro e incorporação de materiais - fazer piso industrial dos corredores
43722	2018-04-20	1.325,00 €	Robot industrial "18-PROJ-0200A00" dim 1500x1000x400mm
43311	2018-04-30	2.300,00 €	Misturadora de matérias primas para injeção de plástico
43343	2018-06-08	9.100,00 €	Serviços de pichelaria e fornecimento de materiais na conduta de águas/electricidade e abastecimento de maquinas
43311	2018-06-30	3.099,90 €	Aparafusadoras e respetivos carregadores/baterias (total de 4 - apenas verificados 3, sendo que dois estão em stock)
43311	2018-07-24	4.387,00 €	Granulador - moinho - 1 unid
43343	2018-09-30	11.900,00 €	Serviços de pichelaria e fornecimento de materiais na conduta de águas/electricidade e abastecimento de maquinas
43311	2018-10-24	8.734,00 €	Granulador - moinho - 2 unid
43311	2018-10-31	19.000,00 €	Robot industrial - aplicado em máquina já existente
43323	2018-12-31	19.464,35 €	Fornecimento e execução reparações em pavimento, piso autonivelante e pintura das instalações
	2018	672.819,60 €	TOTAL

“

iii) Concluindo que:

“o valor de investimento considerado elegível para efeitos do RFAI, nos anos de 2017 e 2018, ascende a **€429.067,97** e **€672.819,60**, respetivamente, ao qual corresponde um benefício fiscal potencial (dotação do período) equivalente a 25% daquele valor, i.e. **€107.266,99** e **€168.204,90**, conforme dotação dos respetivos períodos mencionada no anexo D das declarações de rendimentos modelo 22/IRC.

ANO 2017

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 102/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.º 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.º 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.º 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/ML, de 28/06)					
Diploma	713 Saldo não deduzido no período anterior	714 Dotação do período	715 Dedução do período	716 Saldo que transita para período(s) seguinte(s)	
742		107.266,99	33.817,92	73.449,07	
TOTAL	0,00	107.266,99	33.817,92	73.449,07	

ANO 2018

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 102/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.º 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.º 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.º 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/ML, de 28/06)								
744 NIF de soc. individual (RETSI)	01 Diploma	02 Percento que recebe o benefício	03 Saldo caducado	713 Saldo não deduzido no período anterior	714 Dotação do período	715 Dedução do período	716 Saldo que transita para período seguinte	
	742	2018			168.204,90		168.204,90	
TOTAL			0,00	73.449,07	168.204,90	22.505,74	219.048,23	

“

iv) É sustentado que o investimento é integralmente não relevante no âmbito tanto do RFAI quanto da DLRR, concluindo nos seguintes termos:

“O investimento que o sujeito passivo considerou elegível para efeitos do RFAI, nos anos de 2017 e 2018, tem características de remodelação ou renovação praticamente geral na medida em que abarcou edifícios, máquinas, instalações várias, condutas e equipamentos complementares, e englobou a generalidade das verbas contabilizadas nas várias subcontas da conta SNC "43 -Ativos fixos tangíveis”.

A análise efetuada às diferentes rubricas que compõem o investimento considerado, conjugada com os dados históricos respeitantes ao VBP, permitiram demonstrar que não satisfaz qualquer uma das condições que integram o conceito de investimento inicial (cf. parágrafo 49 do artigo 2º do

RGIC e na alínea d) do nº 2 do artigo 2º da Portaria n. 297/2015), nomeadamente o enquadramento efetuado pelo sujeito passivo na tipologia "aumento da capacidade do estabelecimento", encontrando-se, por tal motivo, excluído do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina o RFAI. Com efeito, este benefício fiscal pretende incentivar o investimento adicional, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de postos de trabalho criados, e incremental ainda em termos de capacidade de produção. Um investimento de substituição que não satisfaça qualquer uma destas condições encontra-se, portanto, excluído do seu âmbito de aplicação”.

- v) É ainda considerado que o investimento não conduziu à criação de (quaisquer) postos de trabalho, o que foi resumido da seguinte forma:

“**Em 2017** não houve criação de postos de trabalho (aumento dos contratados sem termo inferior a 1), sendo o aumento do número total de trabalhadores (mais 1 trabalhador) conseguido á custa do aumento do número de trabalhadores com contrato a termo certo.

Em 2018, verificou-se um incremento efetivo do número de trabalhadores contratados sem termo (pelo menos mais 1 posto de trabalho), mas através da conversão de três contratos a termo certo, razão pela qual, o número total de trabalhadores não teve acréscimo em relação ao ano anterior.

As condições, não foram verificadas cumulativamente em nenhum destes anos, para além de ter ficado por demonstrar um pressuposto essencial da acessibilidade ao benefício do RFAI, o que se refere ao nexo de causalidade entre a realização de investimentos com relevância e elegíveis para o benefício fiscal e os postos de trabalho criados”.

- vi) Foi então emitido parecer do chefe de equipa, superiormente sancionado nos mesmos termos:

“O procedimento inspetivo destinou-se a verificar as condições de que dependem os benefícios fiscais usufruídos pelo sujeito passivo, nos períodos de tributação de 2017 e 2018, designadamente, os previstos nos

Capítulos III e IV do CFI e regulamentados na Portaria n.º 297/2015.

Está em causa a aplicação do RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, que se constitui como uma medida ativa de apoio ao investimento e emprego, condicionada à realização de investimento em aplicações relevantes, no âmbito de um projeto de investimento inicial gerador de novos postos de trabalho. Foi cumulativamente utilizada a DLRR - Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos, prevista no Capítulo IV do CFI, que se traduz numa medida de incentivo às PME que permite a dedução à coleta do IRC dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes, inseridas também no âmbito de um projeto de investimento inicial.

Da análise efetuada resultaram correções de natureza meramente aritméticas em sede de IRC, relacionadas com a usufruição destes benefícios fiscais que operam por dedução à coleta daquele imposto. Foram determinadas pela verificação do incumprimento de alguns dos seus pressupostos, destacando-se o facto do investimento realizado não poder ser considerado investimento inicial na perspetiva do quadro normativo que regula os referidos benefícios, o qual pretende incentivar o investimento adicional, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de postos de trabalho criados, e incremental ainda em termos de capacidade instalada (tipologia indicada pelo sujeito passivo). Um investimento de substituição que não satisfaça qualquer uma destas condições encontra-se, portanto, excluído do seu âmbito de aplicação.

As correções propostas encontram-se devidamente descritas e fundamentadas no ponto III deste relatório, nos seguintes períodos e montantes:

Em sede de IRC - Imposto em falta:

2017: € 42.664,97

2018: € 45.633,41.

O sujeito passivo não exerceu o direito de audição para o qual foi notificado nos termos do artigo 60.º do RCPITA.

Foram elaborados documentos de correção DC ÚNICO - Anexo IRC para

cada um dos anos analisados, e levantado auto de notícia para efeito de procedimento contraordenacional pelas infrações praticadas”.

vii) O RIT conclui então que, “no seguimento dos atos inspetivos, verificaram-se/[constaram-se] *infracções que de seguida se sintetizam:*

IRC – imposto em falta € 88.298,38

⇒ **Período de tributação de 2017 € 42.664,97**

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGO(S) INFRINGIDO(S)	ARTIGO(S) PUNITIVO(S)	MONTANTE
III.1.1.	Dedução indevida de benefícios fiscais - RFAI	1º, 22º e 23º CFI	119º n.º 1 RGIT	€33.817,92
III.1.2.	Dedução indevida de benefícios fiscais - DLRR	1º, 27º a 34º CFI	119º RGIT	€6.317,96
III.1.3.	Juros compensatórios (DLRR)	1º, 27º a 34º CFI	119º RGIT	€2.529,09

⇒ **Período de tributação de 2018 € 45.633,41**

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGO(S) INFRINGIDO(S)	ARTIGO(S) PUNITIVO(S)	MONTANTE
III.1.1.	Dedução indevida de benefícios fiscais - RFAI	1º, 22º e 23º CFI	119º RGIT	€22.605,74
III.1.2.	Dedução indevida de benefícios fiscais - DLRR	1º, 27º a 34º CFI	119º RGIT	€16.500,00
III.1.3.	Juros compensatórios (DLRR)	1º, 27º a 34º CFI	119º RGIT	€6.527,67

e) A AT procedeu à liquidação de IRC de 2017 e 2018 reportado, respectivamente, a 22/07/2020 e 27/07/2020, nos seguintes termos:

- i) 45.672,48 € de 2017, sendo 40.135,88 € de IRC¹, 3.253,84 € de juros compensatórios (DLRR) e 2.282,76 € de juros compensatórios por recebimento indevido;
- ii) 46.936,22 € de 2018, sendo 39.105,74 € de IRC² e 6.527,67 de juros compensatórios (DLRR) e 1.302,81 € de juros compensatórios por recebimento indevido.

f) A Requerente procedeu ao pagamento daquelas quantias.

¹ 33.817,92 € de RFAI e 6.317,96 € de DLRR.

² 22.605,74 € de RFAI e 16.500,00 € de DLRR.

g) A Requerente deduziu reclamação graciosa a 30/12/2020 daquelas liquidações, indeferida pela AT a 16/12/2021.

IV. DIREITO

1. Neste processo estão em discussão quatro questões.

A. A primeira é saber se os projectos de Pequenas e Médias Empresas (PME) candidatos ao RFAI e/ou a DLRR, como é o caso dos projectos da Requerente, estão sujeitos à condição de respeitarem a “investimento inicial”, porque a norma nacional que o menciona expressamente é a Portaria nº 297/2015, de 21 de Setembro³, estando tal omissa tanto na Lei nº 44/2014, de 11 de Julho, quanto no Decreto-Lei nº 162/2014, de 31 de Outubro⁴.

B. A segunda questão é avaliar a aceitação do investimento da Requerente como sendo “inicial”, na modalidade de “aumento da capacidade de um estabelecimento”, na acepção da alínea d) do nº 2 do artigo 2º da Portaria nº 297/2015, no montante de 429.067,97 € em 2017 e 672.819,60 € em 2018.

C. A terceira questão é saber se a Requerente cumpriu a condição da “criação de postos de trabalho”, nos termos da alínea f) do nº 4 do artigo 22º do Decreto-Lei nº 162/2014, para o que é ainda necessário primeiro determinar aquele conceito.

D. A última questão é avaliar se a Requerente cumpriu as obrigações acessórias para permitir a verificação do cumprimento dos dois requisitos em causa (ao investimento e postos de trabalho).

A. Quanto à condição de os projectos respeitarem a “investimento inicial”.

A.1. Contexto prévio

³ Doravante Portaria

⁴ Doravante DL 162

1. O Regulamento (UE) n° 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, que declara certos auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107° e 108° do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), usualmente designado por Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), é obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os Estados-Membros.

Nos termos do Direito da União Europeia, nomeadamente o art° 288° do TFUE, o Regulamento tem carácter geral, é obrigatório para os seus destinatários em todos os seus elementos (quanto ao resultado, modo de o alcançar e à forma de o fazer) e goza de aplicabilidade directa na ordem interna dos Estados.

Conforme refere Fausto de Quadros, “[a] natureza obrigatória do regulamento abrange todas as suas disposições. Quer dizer que ele se impõe, através de todas as disposições que dele fazem parte e em todos os seus elementos acima referidos, a todos os órgãos e instituições da União (a começar pelo seu autor), aos Estados-membros e aos particulares. Por isso, não são admitidas reservas quanto a qualquer das suas disposições e, caso elas sejam formuladas, não produzem quaisquer efeitos. Isso não exclui que o regulamento possa, excepcionalmente, deixar aos Estados alguma liberdade de decisão ou de preenchimento de lacunas em aspectos nele concretamente previstos.”⁵

O Regulamento (CE) n° 994/98 do Conselho de 7 de Maio de 1998, depois alterado pelo Regulamento (UE) n° 733/2013 do Conselho de 22 de Julho de 2013, ao abrigo do qual foi adoptado o Regulamento (UE) n° 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, e que foi precedido pelo Regulamento (CE) n° 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, elucida no considerando 5) que “os regulamentos de isenção por categoria aumentarão a transparência e a segurança jurídica; podem ser directamente aplicáveis por tribunais nacionais”⁶.

O RGIC é aplicável, entre outros aqui não relevantes, aos “auxílios com finalidade regional” e aos auxílios ao investimento e ao funcionamento às Pequenas e Médias Empresas (PME⁷).

⁵ Fausto de Quadros, “Direito da União Europeia”, Ed. Almedina, 3ª Edição, pág.465.

⁶ Nosso sublinhado.

⁷ Nos termos do n° 1 do artigo 2° do Anexo I do RGIC, são as empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros e/ou balanço total anual não excede 43

A.2. Relativamente ao conceito de “investimento inicial”

A.2.1. Enquadramento comunitário

1. O artigo 2º do RGIC, que identifica preliminarmente as definições aplicáveis, na secção referente aos “auxílios com finalidade regional”, determina, no nº 41, que os «auxílios regionais ao investimento» são “os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova actividade económica”⁸.

Já o nº 42, sempre naquele artigo, explicita que os «auxílios regionais ao funcionamento» são “os auxílios destinados a reduzir as despesas correntes de uma empresa que não estejam ligados a um investimento inicial. Incluem categorias de custos como os custos do pessoal, materiais, serviços contratados, comunicações, energia, manutenção, rendas, administração, etc., mas excluem os encargos de amortizações e os custos de financiamento, se estes tiverem sido incluídos nos custos elegíveis aquando da concessão do auxílio ao investimento”.

Depois, o nº 49 define o que se entende por «Investimento inicial»:

- um investimento em activos corpóreos e incorpóreos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou
- uma aquisição de activos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor e exclua a mera aquisição das acções de uma empresa.

O nº 51 define o conceito de «Investimento inicial a favor de uma nova actividade económica» como:

milhões de euros, em que se integra a Requerente, também conforme certificado emitido pelo IAPMEI, nos termos legais, e junto ao processo.

⁸ Nosso sublinhado.

- um investimento em activos corpóreos e incorpóreos relacionados com a criação de um novo estabelecimento ou com a diversificação da actividade de um estabelecimento, na condição de a nova actividade não ser a mesma ou uma actividade semelhante à actividade exercida anteriormente no estabelecimento; ou
- a aquisição de activos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor, na condição de a nova actividade a efectuar com os activos adquiridos não ser a mesma actividade ou uma actividade semelhante à actividade exercida anteriormente no estabelecimento antes da aquisição.

O nº 50 define «a mesma actividade ou actividade semelhante» como uma actividade que se insere na mesma classe (código numérico de quatro dígitos) da nomenclatura estatística das actividades económicas NACE Ver. 2, nos termos do Regulamento (CE) nº 1893/2006 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Dezembro.

O artigo 14º do RGIC, disposição especificamente aplicável aos auxílios com finalidade regional, determina, no nº 1, que as medidas de auxílio devem ser compatíveis com o mercado interno, na acepção do artigo 107º, nº 3, do TFUE e devem ser isentas da obrigação de notificação impostas pelo artigo 108º, nº 3, do Tratado, desde que preencham cumulativamente as condições estabelecidas no RGIC e, pelo nº 2, devem ser concedidas em zonas assistidas.

O nº 27 do artigo 2º define «Zonas assistidas» como as zonas designadas num mapa aprovado dos auxílios com finalidade regional para o período de 1.7.2014 a 31.12.2020, em aplicação do disposto no artigo 107º, nº 3, alíneas a) e c) do TFUE.

Neste contexto, existem dois enquadramentos, conforme o nº 3 do artigo 14º.

Nas zonas assistidas que preencham as condições do artigo 107º, n. 3, alínea a)⁹, do TFUE, o auxílio pode ser concedido para um investimento inicial, independentemente da dimensão do beneficiário. Em zonas assistidas que preencham as condições do artigo 107º, nº 3, alínea c)¹⁰, do TFUE, o auxílio pode ser concedido a PME, independentemente da forma do investimento inicial. Os auxílios às grandes empresas só podem ser

⁹ Habitualmente denominadas regiões «a», as mais desfavorecidas na União Europeia, em termos de desenvolvimento económico.

¹⁰ Denominadas regiões «c», tendem igualmente a ser desfavorecidas, mas em menor grau.

concedidos para um investimento inicial a favor de uma nova actividade económica na região em causa.

O nº 7 do artigo 14º do RGIC determina ainda especificidades relativas a dois tipos de investimento inicial:

- no caso dos auxílios concedidos a favor de uma alteração fundamental no processo de produção, os custos elegíveis devem exceder a amortização dos activos à actividade a modernizar no decurso dos três exercícios fiscais precedentes¹¹;
- em relação aos auxílios destinados à diversificação de um estabelecimento já existente, os custos elegíveis devem exceder em, pelo menos, 200% o valor contabilístico dos activos que são reutilizados, tal como registado no exercício fiscal que precede o início dos trabalhos¹².

2. É de realçar que, ao contrário da ideia transmitida pela Requerente, os auxílios concedidos ao abrigo do RGIC não significam que os Estados-membros não prestem contas da sua concretização, o que está devidamente estipulado, tanto nas vertentes de publicação e informação, conforme artigo 9º daquele Regulamento, quanto a transmissão à Comissão, primeiro, da notificação sobre cada medida e, depois, de relatórios anuais, para além da manutenção de todos aqueles registos no prazo de 10 anos, conforme artigo 11º e 12º, por forma a ser devidamente auscultado, e podendo, no limite, ser retirado o benefício da isenção por categoria, nos termos do artigo 10º.

Portanto, na concessão de auxílios ao abrigo do RGIC está assegurada a transparência e controlo na execução, apenas isentando, e ainda assim se tal for do interesse do Estado-membro, de notificação prévia, mas não o dispensando de todas as demais obrigações no âmbito dos auxílios aprovados à priori.

3. A comunicação da Comissão Europeia 2013/C 209/01, de 23 de Julho de 2013, de Orientações relativas aos Auxílios estatais com finalidade Regional para 2014-2020 (OAR), enquadra as condições que os Estados-membros devem prever nos auxílios que pretendam vir a submeter a decisão, com a vantagem de enquadrar, clarificar e simplificar os procedimentos para conseguir tal objectivo.

¹¹ Nosso sublinhado.

¹² Nosso sublinhado.

Portanto, não se aplica aos auxílios aprovados no âmbito do RGIC (um Regulamento e não comunicação), salvo aqueles que especificamente sejam previstos, e sem embargo da tramitação à posteriori, de verificação do cumprimento dos requisitos necessários.

Tal está expressamente previsto no parágrafo 22º das OAR, ao determinar que “A Comissão aplicará as presentes orientações aos regimes de auxílio com finalidade regional notificados e aos auxílios individuais”, sendo que estes são auxílios que não são concedidos com base num regime de auxílios ou que são concedidos com base num regime de auxílios, mas que deva ser notificado. E as normas nacionais também explicitam este contexto, como veremos depois.

Em qualquer caso, as OAR permitem interpretar também o RGIC, dada a contemporaneidade, similitude de conceitos e objectivos, nomeadamente algumas das alíneas do parágrafo 20º (relativo às “Definições”), salvo quando aquele não esteja em consonância com este.

A alínea e) identifica «custos elegíveis», para efeitos de um auxílio ao investimento, como os activos corpóreos e incorpóreos relacionados com um investimento inicial ou custos salariais.

A alínea h) define o «Investimento inicial» como:

- um investimento em activos corpóreos e incorpóreos 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 global de produção de um estabelecimento existente, ou
- a aquisição de activos directamente ligados a um estabelecimento, desde que o estabelecimento tenha sido ou viesse a ser encerrado na ausência desta aquisição e desde que seja adquirido por um investidor não relacionado [com o vendedor]. A mera aquisição das acções de uma empresa não é considerada um investimento inicial.

A alínea i) define o conceito de «Investimento inicial a favor de uma nova actividade económica» como:

- um investimento em activos corpóreos e incorpóreos relacionados com:
 - a criação de um novo estabelecimento, ou,
 - a diversificação da actividade de um estabelecimento, na condição de a nova actividade não ser idêntica ou semelhante a uma actividade anteriormente realizada no estabelecimento; ou
- a aquisição dos activos pertencentes a um estabelecimento que foi encerrado, ou que teria sido encerrado, se não tivesse sido comprado, e é comprado por um investidor não relacionado com o vendedor, na condição de a nova actividade a realizar com os activos adquiridos não ser idêntica ou semelhante à actividade realizada no estabelecimento antes da aquisição.

O parágrafo 34º indica que devem criar-se regimes de auxílios com finalidade regional nas regiões «a» para apoiar investimentos iniciais de PME ou grandes empresas. Nas regiões «c» podem criar-se regimes para apoiar investimentos iniciais de PME e investimento inicial a favor de uma nova actividade de grandes empresas.

4. O parágrafo 36º das OAR identifica que “[p]ara que possa contribuir de forma efectiva e sustentável para o desenvolvimento da região, o investimento deve ser mantido na região em causa durante um período mínimo de cinco anos (três anos no caso das PME) após a sua finalização”¹³.
5. Face ao exposto, resulta inequívoco que o quadro normativo comunitário, relativo aos “auxílios com finalidade regional” e aos auxílios ao investimento e funcionamento às Pequenas e Médias Empresas, apenas é enquadrado se for “inicial” ou “inicial a favor de uma nova actividade económica”¹⁴.

Não existe, portanto, qualquer previsão, tanto no RGIC quanto nas OAR, que inclua um investimento que não seja, no “mínimo”, inicial. Ou seja, está excluído da elegibilidade o investimento que poderíamos considerar como “corrente”, no sentido de mera “reposição”.

¹³ Nosso sublinhado.

¹⁴ Pelos parágrafos 41), 49) e 51) do artigo 2º do RGIC.

Portanto, independentemente de os auxílios serem no âmbito de regimes sem ou com notificação prévia, ou seja, subordinados ao RGIC ou OAR, não existe previsão legal para serem aceites quando não sejam referentes a investimento “inicial” ou “inicial a favor de uma nova actividade económica”.

Donde, só aqueles são compatíveis com o mercado interno, nos termos do n.º 3 do art.º 107.º do TFUE, e qualquer disposição nacional que o contrarie será inaplicável.

Portanto, não tem então aqui qualquer relevância o facto de enquadramento dos auxílios ocorrer no âmbito de regimes notificados, ou não.

No entanto, desde já se regista que, como veremos posteriormente, não existe qualquer referência, literal ou conceptual, a condicionar o “investimento inicial” a “investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível”, ou a impedir qualquer investimento de substituição independentemente do enquadramento específico em que ocorra.

A.2.2. Enquadramento nacional

1. No que aqui nos interessa, a Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho, concedeu ao Governo autorização legislativa para, por um lado, aprovar um novo Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) no âmbito do Código Fiscal ao Investimento (CFI), e, por outro, alterar o regime de Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) e transferindo-o para o CFI, tendo, em ambos os casos, como primeiro “sentido e extensão”¹⁵, entre outros portanto, a clarificação do âmbito subjacente e de forma prévia, conforme o n.º 2 do artigo 2.º:

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

- i) Às disposições constantes do Regulamento geral de isenção por categoria, que define as condições sob as quais certas categorias de auxílios podem ser consideradas compatíveis com o mercado interno;*
- ii) Às regras previstas no mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional”.*

¹⁵ Conforme as alíneas a) do n.º 3 e do n.º 4 do artigo 2.º.

2. O Decreto-Lei nº 162/2014 (DL 162), de 31 de Outubro, concretiza a referida autorização legislativa e invoca no preâmbulo a premência da *“revisão do Código Fiscal do Investimento de modo a, por um lado, adaptá-lo ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 e, por outro, reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas”*.

O artigo 1º (objecto) clarifica, no nº 2, que *“[o] regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílio com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) nº 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107º e 108º do Tratado”* e, no nº 3, que *“[o] DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas aprovado nos termos do RGIC”*¹⁶.

A menção da aprovação ser “nos termos” do RGIC só pode ser interpretada no sentido de ser no âmbito, enquadramento e extensão daquele regime. A alternativa que a Requerente (exclusivamente) alega, como fundamento, não tem sentido, dado que a necessidade de notificação prévia, ou não, à Comissão é relevante no plano jurídico entre as instituições comunitárias e o Estado, sendo tratadas nesse âmbito e, em última instância, pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

Em qualquer caso, o RGIC expressamente determina a isenção da notificação com o cumprimento das condições ali previstas e (já) não tendo correlação com essa divulgação no diploma em que se concretiza, que, portanto, não tem qualquer causa ou efeito, apesar de este enquadramento ter sido expressamente mencionado no RFAI/DLRR.

Embora aquele Regulamento não institua auxílios, conforme referido pela Requerente, faltou-lhe acrescentar que já a expressa menção daquele no objecto do criado o torna parte integrante deste, em tudo o que a norma nacional não for mais restritiva (e mesmo que já seja, em qualquer caso, de aplicação obrigatória).

¹⁶ Nossos sublinhados.

Depois, no capítulo III do CFI, relativo ao RFAI, no nº 2 do artigo 22º, são definidas as aplicações relevantes.

Em consonância com o RGIC¹⁷, o DL 162 determina as aplicações relevantes dos activos abrangidos, tangíveis ou intangíveis, e sendo mais restritivo que aquele. Mas não apenas na exigência de os activos fixos tangíveis serem adquiridos em estado de novo (também) para as PME¹⁸, ao instituir um conjunto de restrições nas diversas tipologias (terrenos, construção, viaturas, mobiliário, etc).

Conceito diferente é o âmbito, global e estratégico, do investimento, que o DL 162 apenas transcreve para as não PME, restringindo-o também, face ao previsto no RGIC.

Na verdade, o nº 7 daquele mesmo artigo somente refere a tipologia de investimento para as empresas que não sejam PME, tendo por base apenas parte do que o RGIC define como «Investimento inicial a favor de uma nova actividade económica»: *“investimentos que respeitem a uma nova actividade económica, ou seja, a um investimento em activos corpóreos e incorpóreos relacionados com a criação de um novo estabelecimento ou com a diversificação da actividade de um estabelecimento, na condição de a nova actividade não ser a mesma ou uma actividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento”*.

Portanto, o DL 162 não identifica a tipologia de investimento para as PME, pelo que implicitamente remete para o RGIC, enquanto para as não-PME é mais restritivo nos termos da alínea c) do nº 3 do artigo 107º do TFUE¹⁹, excluindo o previsto na alínea b) do nº 51 do artº 2º do RGIC²⁰, dado que, por natureza, estes activos não são novos e são aceites nesse enquadramento específico²¹.

3. A Portaria nº 297/2015, de 21 de Setembro, procedeu à regulamentação do RFAI e da DLRR, indispensável em determinados aspectos, *“assegurando a aplicação integral das*

¹⁷ Nesse caso, sem restrições e como custos elegíveis e activos corpóreos e incorpóreos.

¹⁸ O que exclui os investimentos previstos nas alíneas b) dos parágrafos 49) e 51) do artigo 2º do RGIC, a não existir alguma excepção.

¹⁹ Denominadas regiões «c».

²⁰ A aquisição dos ativos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor, na condição de a nova actividade a efetuar com os ativos adquiridos não ser a mesma actividade ou uma actividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento antes da aquisição.

²¹ Conforme o nº 6 do artigo 14º do RGIC.

regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de Junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno e, quando aplicável, das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período de 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de Julho de 2013”²², conforme o n.º 1 do artigo 1.º.

Donde, a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º procede à mera transposição da alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, ao identificar os investimentos iniciais: *“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 mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”*. E, nos mesmos termos, a Portaria procede, no artigo 3.º, à transcrição do n.º 7 do artigo 14.º do RGIC:

- nos casos em que o investimento inicial respeite a uma alteração fundamental do processo de produção, o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos activos associados à actividade a modernizar contabilizados nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projecto de investimento;
 - nos casos em que o investimento inicial consista na diversificação da actividade de um estabelecimento existente, as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200% o valor líquido contabilístico dos activos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início realização do projecto de investimento.
4. Realça-se, ainda, que o normativo nacional identifica, nos termos aliás previstos nas disposições comunitárias, no n.º 1 do artigo 1.º da Portaria n.º 297/2015, que as OAR só são excepcionalmente aplicáveis, concretamente, “relativamente aos benefícios fiscais sujeitos a notificação à Comissão Europeia”, conforme clarificado no terceiro parágrafo do preâmbulo daquele diploma, onde não se inclui o que está em discussão no presente processo.

²² Nosso sublinhado.

5. É compreensível que nem todas as disposições aplicáveis ao RFAI estivessem identificadas no DL 162, desde que neste estivessem as mais restritivas que o previsto no expressamente invocado RGIC, sendo regulamentadas na Portaria, no âmbito da descrição processual do auxílio, as que fossem genericamente coincidentes.

Por exemplo, a determinação de recursos próprios só consta na alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria, não parecendo ser invocável que não possa ser exigida por não constar no DL 162, quando está nos termos do disposto no RGIC²³.

Quanto à maior densificação do DL 162 relativamente aos benefícios contratuais ao investimento produtivo, parece adequado pelo facto de, por um lado, envolver mais entidades (não apenas a AT mas também o AICEP, IAPMEI e Conselho de Coordenação), por outro, por ser relativo a projectos de investimento com aplicações relevantes superiores a 3 milhões de euros, com majorações em função da localização e do número de postos de trabalho criados (de 50 a 500) e, ainda, serem mais exigentes, e, num âmbito que poderíamos identificar como “macro”, sendo avaliados nos impactos a nível nacional, com relevância para “o desenvolvimento estratégico da economia nacional”, “a redução das assimetrias regionais” ou que “contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, para a melhoria do ambiente ou para o reforço da competitividade e da eficiência produtiva”.

Acresce ainda que qualquer dessas condições específicas não está prevista no RGIC, donde não podia ser determinada por portaria.

6. Podemos, portanto, concluir com a transcrição da Decisão Arbitral no processo n.º 564/2020, de Janeiro de 2022, com a posição a que aderimos:

“À face do exposto, não se pode concordar com a posição da Requerente de que a Portaria n.º 297/2015 é inconstitucional, por “legislar” sobre matéria da exclusiva competência da Assembleia da República (benefícios fiscais), em violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição, por duas ordens de razões.

A primeira deriva de a Portaria em causa ter natureza meramente regulamentar e não inovatória, limitando-se a concretizar as normas previstas no CFI e no RGIC,

²³ Conforme n.º 14 do artigo 14.º.

i.e., estando a coberto de normas legais habilitantes, no âmbito do exercício de poderes administrativos (não legiferantes - v. também o artigo 112.º da Constituição).

Isso mesmo resulta do preceituado no artigo 1.º, n.º 1 da Portaria n.º 297/2015, segundo o qual esta procede à regulamentação do RFAI estabelecido no CFI “*assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado*”.

A segunda prende-se com a conceção, expressa na declaração de voto no processo arbitral n.º 545/2018-T, de que a atividade regulamentadora, sendo “*mediada pela lei, não é suscetível de entrar em colisão direta com a Constituição e é, antes de inconstitucional, ilegal*”. Assim, o vício da Portaria, caso existisse (que não existe), não representaria uma violação das normas constitucionais mencionadas, situando-se num plano inferior, de ilegalidade. Porém, a Requerente não argui que a Portaria tenha infringido qualquer norma legal”.

7. Assim sendo, está suficientemente justificada a exigência de a tipologia ser de “investimento inicial”.

Pelo que consideramos ser clara e inequívoca a resposta à primeira questão em discussão: os projectos de PME candidatos ao RFAI e/ou a DLRR estão sujeitos à condição de respeitarem a “investimento inicial”, não assistindo razão à Requerente na sua invocação de inconstitucionalidade da Portaria.

- B. Quanto à qualificação do investimento como sendo “inicial”.

1. O Decreto-Lei n.º 162/2014 determina, no que nos interessa:

“CAPÍTULO III

Regime fiscal de apoio ao investimento

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 objecto 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 corpóreos e incorpóreos 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.

Artigo 23.º

Benefícios fiscais

1-Aos sujeitos passivos de IRC previstos no n.º 1 do artigo anterior, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

a) Dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea *a)* do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes:

1) No caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea *a)* do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º:

i) 25 % das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de € 5 000 000,00;

ii) 10 % das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de € 5 000 000,00;

2) No caso de investimentos em regiões elegíveis nos termos da alínea *c)* do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º, 10 % das aplicações relevantes;

b) Isenção ou redução de IMI, por um período até 10 anos a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes, nos termos do artigo 22.º;

c) Isenção ou redução de IMT relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º;

d) Isenção de Imposto do Selo relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º

2 — A dedução a que se refere a alínea *a)* do número anterior é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites:

a) No caso de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa resultar de cisão, até à concorrência do total da coleta do IRC apurada em cada um desses períodos de tributação;

b) Nos restantes casos, até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.

3 — Quando a dedução referida no número anterior não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC apurada em cada um dos períodos de tributação, no caso de investimentos abrangidos pela alínea *a)* do número anterior ou com o limite previsto na alínea *b)* do mesmo número, nos casos aí previstos.

4 — Para efeitos do disposto nas alíneas *b)* e *c)* do n.º 1, as isenções ou reduções aí previstas são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse do investimento para a região.

5 — Os benefícios fiscais previstos nos números anteriores devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º

6 — Caso os investimentos beneficiem de outros auxílios de Estado, o cálculo dos limites referidos no número anterior deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.

7 — Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos ficam sujeitos aos procedimentos especiais de controlo do montante dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento, nos termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pelas áreas das finanças e da economia.

Artigo 24.º

Exclusividade dos benefícios fiscais

1 — Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o RFAI não é cumulável com quaisquer benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos neste ou noutros diplomas legais.

2 — O RFAI é cumulável com a DLRR, desde, e na medida em que, não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos nos n.os 4 a 6 do artigo anterior.

Artigo 25.º

Obrigações acessórias

1 — A dedução prevista na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 23.º, é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

2 — Do processo de documentação fiscal relativo ao exercício da dedução deve ainda constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22.º

3 — Nos termos da legislação europeia, é notificada à Comissão Europeia a concessão de benefícios fiscais que preencham as condições definidas nessa legislação, designadamente aqueles em que o montante ajustado dos auxílios, calculado de acordo com o mecanismo definido no parágrafo 20 do artigo 2.º do RGIC, ultrapasse o limiar de notificação previsto no ponto 20 alínea *n*) das OAR.

4 — Os procedimentos de controlo da verificação das condições para a aplicação do regime de benefícios fiscais previsto no presente capítulo são definidos por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia.

Artigo 26.º

Incumprimento

Em caso de incumprimento do disposto na alínea *c*) do n.º 4 do artigo 22.º, é adicionado ao IRC relativo ao período de tributação em que o sujeito passivo alienou os bens objeto do investimento o imposto que deixou de ser liquidado em virtude

do presente regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 10 pontos percentuais.

CAPÍTULO IV

Dedução por lucros retidos e reinvestidos

Artigo 27.º

Objeto

A DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do RGIC.

Artigo 28.º

Âmbito de aplicação subjetivo

Podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- a)* Sejam micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003;
- b)* Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- c)* O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- d)* Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.

Artigo 29.º

Dedução por lucros retidos e reinvestidos

1 — Os sujeitos passivos referidos no artigo anterior podem deduzir à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10 % dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º, no prazo de dois anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.

2 — Para efeitos da dedução prevista no número anterior, o montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de € 5 000 000,00, por sujeito passivo.

3 — A dedução prevista no número anterior é feita, nos termos da alínea *c*) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, até à concorrência de 25 % da coleta do IRC.

4 — Aplicando-se o regime especial de tributação de grupos de sociedades, a dedução prevista no n.º 1:

a) Efetua-se ao montante apurado nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, com base na matéria coletável do grupo;

b) É feita até 25 % do montante mencionado na alínea anterior e não pode ultrapassar, em relação a cada sociedade e por cada período de tributação, o limite de 25 % da coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as aplicações relevantes caso não se aplicasse o regime especial de tributação de grupos de sociedades.

Artigo 30.º

Aplicações relevantes

1 — Consideram-se aplicações relevantes, para efeitos do presente regime, os ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

- a) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em projetos de indústria extrativa;
- b) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;
- c) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo;
- d) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
- e) Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.

2- Considera-se investimento realizado em aplicações relevantes o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis 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.

3-Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso.

4- No caso de ativos adquiridos em regime de locação financeira, a dedução a que se refere o n.º 1 do artigo anterior é condicionada ao exercício da opção de compra pelo sujeito passivo no prazo de cinco anos contado da data da aquisição.

5- As aplicações relevantes em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos devem ser detidas e contabilizadas de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, por um período mínimo de cinco anos.

6 - Quando ocorra a transmissão onerosa dos ativos em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos antes de decorrido o prazo previsto no número anterior, o sujeito passivo deve reinvestir, no mesmo período de tributação ou no período de tributação seguinte, o respectivo valor de realização em aplicações relevantes nos termos do presente artigo, os quais devem ser detidos, pelo menos, pelo período necessário para completar aquele prazo.

Artigo 31.º

Não cumulação

1- Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a DLRR não é cumulável, relativamente às mesmas aplicações relevantes elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais ao investimento da mesma natureza.

2 - A DLRR é cumulável com o regime de benefícios contratuais e com o RFAI, nos termos e condições previstos nos artigos 13.º e 25.º, respetivamente.

Artigo 32.º

Reserva especial por lucros retidos e reinvestidos

1 - Os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos.

2 - A reserva especial a que se refere o número anterior não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do

quinto exercício posterior ao da sua constituição, sem prejuízo dos demais requisitos legais exigíveis.

Artigo 33.º

Outras obrigações acessórias

1 - A dedução prevista no artigo 29.º é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente o montante dos lucros retidos e reinvestidos, as aplicações relevantes objeto de reinvestimento, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

2 - A contabilidade dos sujeitos passivos de IRC beneficiários da DLRR deve evidenciar o imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução a que se refere o artigo 29.º, mediante menção do valor correspondente no anexo às demonstrações financeiras relativa ao exercício em que se efetua a dedução.

Artigo 34.º

Incumprimento

Sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 15 de junho:

a) A não concretização da totalidade do investimento nos termos previstos no artigo 30.º até ao termo do prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 29.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;

- b)* O incumprimento do disposto nos n.os 4, 5 ou 6 do artigo 30.º, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente aos ativos relativamente aos quais não seja exercida a opção de compra ou que sejam transmitidos antes de decorrido o prazo de cinco anos, o qual é adicionado ao montante de imposto a pagar relativo ao período em que se verificarem esses factos, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;
- c)* A não constituição da reserva especial nos termos do n.º 1 do artigo 32.º, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;
- d)* O incumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 32.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado correspondente à parte da reserva que seja utilizada para distribuição aos sócios, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais”.

2. A Portaria n.º 297/2015 estipula, no que está em causa:

“CAPÍTULO II

Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

1 - Para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam -se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC.

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

- a) O conceito de «empresa em dificuldade» deve ser interpretado nos termos do parágrafo 18 do artigo 2.º do RGIC;
- b) Não podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos sujeitos a uma injunção de recuperação na sequência de uma decisão da Comissão, ainda pendente, que declare um auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno;
- c) A contribuição financeira dos sujeitos passivos, a partir dos seus recursos próprios ou mediante financiamento externo que assuma uma forma isenta de qualquer apoio público, deve corresponder, pelo menos, a 25 % das aplicações relevantes;
- 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.

3 - O período de três ou cinco anos previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento conta -se a

partir da data em que se considera concluído o investimento, tal como definido na alínea *d*) do número anterior.

Artigo 3.º

Aplicações relevantes

1 - Nos casos em que o investimento inicial respeite a uma alteração fundamental do processo de produção, o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento.

2 - Nos casos em que o investimento inicial consista na diversificação da atividade de um estabelecimento existente, as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200 % o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento.

3 - Para efeitos do disposto na alínea *b*) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, independentemente da forma que assuma o investimento inicial, apenas se consideram aplicações relevantes os ativos aí previstos que:

- a*) Sejam exclusivamente utilizados no estabelecimento objeto dos benefícios fiscais;
- b*) Sejam amortizáveis, nos termos das regras contabilísticas em vigor;
- c*) Sejam adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente; e
- d*) Permaneçam associados ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos cinco anos, ou três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como

definidas na Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.

[...]

Artigo 7.º

Processo de documentação fiscal

1- Para efeitos do disposto nos n.os 1 e 2 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento, os sujeitos passivos devem incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC os seguintes elementos:

- a) Descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea *d*) do n.º 2 do artigo 2.º da presente portaria;
- b) Formulário referido no n.º 2 do artigo anterior, quando aplicável;
- c) Documentos suscetíveis de comprovar o cenário contrafactual descrito nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo anterior, quando aplicável;
- d) Identificação da data e custo de aquisição de todas as aplicações relevantes, bem como listagem das faturas que titulem a respetiva aquisição;
- e) Identificação da região ou regiões em que foi realizado o investimento e das respetivas aplicações relevantes;
- f) Cálculo dos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento relativos ao investimento realizado em aplicações relevantes no período de tributação e respetivos valores atualizados de acordo com o disposto nas alíneas *b*) e *c*) do n.º 1 e nos n.os 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria;

- g) Identificação de outros auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento e cálculo do montante dos auxílios, atualizado de acordo com o disposto nas alíneas *b)* e *c)* do n.º 1 e nos n.os 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria;
- h)* Determinação da intensidade dos auxílios concedido ao mesmo investimento, em percentagem, resultante do quociente entre o montante total dos auxílios de Estado e o montante das aplicações relevantes;
- i)* Cálculo do limite máximo de auxílio, de acordo com o disposto no artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento;
- j)* Apuramento, quando aplicável, do excesso entre o limite máximo de auxílio e o montante dos auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento, calculado nos termos da alínea *g)*.

2 - Nas situações em que o investimento compreenda aplicações relevantes em mais do que uma região e a estas correspondam, nos termos do artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento, limites de auxílio diferenciados, o cálculo do limite máximo do auxílio deve ter em consideração o limite máximo de auxílio aplicável em cada região em que o investimento tenha sido realizado.

[...]

Artigo 11.º

Aplicações relevantes [DLRR]

Para 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 [2] do artigo 2.º da presente portaria”.

3. A Requerente argumenta que não é requisito legal que os activos fixos adquiridos não substituam outros, ou que não possam servir para renovar ou complementar o activo existente, desde que cumpridos os critérios legais.
4. Já a Requerida defende que o conceito de “investimento inicial” só abrange as aquisições de activos relacionados com um investimento novo agregador que, de forma independente, se destaque em relação ao pré-existente.
5. A Requerida menciona que estes apoios estão vedados a investimentos de substituição, pelos regulamentos europeus, invocando que tal consta explicitamente nas OAR relativas ao período de 2007-2013.

Ora, por um lado, esta comunicação da Comissão já não estava em vigor no período aqui em causa, nem sequer no momento da implementação da reformulação do RFAI e da DLRR, e, por outro, como já vimos, as OAR não são aplicáveis ao RGIC, salvo casos específicos aqui não enquadráveis, nomeadamente no âmbito dos benefícios contratuais ao investimento.

Mas, mais relevante, o que essa disposição indicava é que *“Um investimento de substituição que não satisfaça qualquer uma destas condições encontra-se, portanto, excluído desta definição”*.

Portanto, a Requerida só está a interpretar parte da afirmação (*“Um investimento de substituição ... encontra-se, portanto, excluído desta definição”*) e não tem em conta o relevante trecho omitido (*“...que não satisfaça qualquer uma destas condições...”*).

Donde, o aumento da capacidade do estabelecimento, permite integrar como uma das modalidades de investimento inicial as rúbricas que o concretizem.

6. Acresce que a Requerente reconhece que *“o Regulamento (UE) n.º 651/2014, em vigor para o período 2014 – 2020, não contém norma expressa a afastar o investimento de substituição”*, mas invoca o que é mencionado nas FAQ’s do Guia Prático do RGIC, nos n. 25 e 80²⁴.

Ora estas disposições referem-se à obrigação, que consta tanto naquele Regulamento quanto na legislação nacional, mas no âmbito da mudança fundamental no processo

²⁴ Frequently Asked Questions: Perguntas Respostadas Frequentemente, ou simplesmente Perguntas Frequentes.

produtivo: caso em que o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos activos associados à actividade a modernizar contabilizados nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projecto de investimento.

Ou seja, o investimento pode ser meramente substituto, portanto exclusivamente de modernização, apenas fruto da referida evolução tecnológica, se 1) corresponder a uma alteração fundamental do processo de produção, não tendo que ocorrer aqui aumento da capacidade do estabelecimento e se 2) exceder o triplo das amortizações dos activos associados.

Portanto, precisamente porque uma alteração fundamental do processo de produção pode ser necessária à continuidade da operação é que é aceite o investimento neste contexto, máxime de mera substituição, e ainda que não ocorra aumento da capacidade do estabelecimento (ou, pelo menos, no montante geralmente considerado para este efeito).

7. Mas mais correcto do que tentar definir algo (aumento da capacidade do estabelecimento) com base noutros conceitos (mudança fundamental no processo produtivo ou diversificação da actividade de um estabelecimento) é identificar o que está ali em causa, e, tomando como base a documentação das referidas FAQ's do Guia Prático do RGIC, invocada pela Requerida, o nº 26 concretiza nos seguintes termos²⁵:

O que se entende por "aumento da capacidade de um estabelecimento existente"? Deve ser entendido como a produção de um maior volume de todos os produtos?

O aumento da capacidade de um estabelecimento existente significa que o estabelecimento é colocado numa situação em que pode fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, enquanto o processo de produção global subjacente não é fundamentalmente alterado.

²⁵ “What is meant by "extension of the capacity of an existing establishment"? Is this to be taken to mean production of a greater volume of all products?

The extension of capacity of an existing establishment means that the existing establishment is put into a situation where it can manufacture more volume of at least one of the products already produced in the establishment, whilst the underlying overall production process is not fundamentally changed”.

General Block Exemption Regulation (GBER) - Frequently Asked Questions - July 2015

Ou seja, na modalidade de investimento inicial com “aumento da capacidade de um estabelecimento”, é tido como parâmetro de aferição a capacidade de aumentar o volume de fabrico de (pelo menos) um dos produtos já produzidos e não sendo de forma fundamental alterado o processo de laboração.

Alternativamente, por dificuldade na mensuração desse indicador, recorre-se ao Valor Bruto de Produção (VBP)²⁶.

8. Refere ainda a Requerida que “Investimento no aumento da capacidade instalada é distinto do investimento inicial no aumento da capacidade instalada” (nº 76) mas não é essa dicotomia que consta do RGIC, ou sequer das OAR, mas antes que se considera (entre outros) “Investimento inicial” como o “aumento da capacidade instalada”.

E por isso mesmo é que é “inicial”, por ser o investimento que permite o aumento (significativo) da capacidade instalada e ocorre portanto um “início” de capacidade de produção, por contraposição ao que fosse de mera “reposição” do que já ocorria.

9. A Requerida identifica correctamente a questão, só que não retira depois as devidas conclusões, quando refere na sua Resposta:

“77.

A substituição de uma máquina por outra mais eficiente aumenta a capacidade instalada, todavia não é investimento inicial no aumento ou expansão da capacidade instalada.

78.

O primeiro pode permitir incrementos marginais, já o segundo é claramente um investimento de expansão, que visa incrementos substanciais da capacidade instalada, com potencial para incrementar o crescimento económico e o emprego que são a principal condição do regime RFAI e objectivo de todos os auxílios regionais ao investimento”.

10. Na verdade, o investimento de substituição permite apenas aumentos marginais de produção enquanto o investimento inicial é de expansão e visa incrementar

²⁶ VBP = Volume de Negócios + Variação nos inventários da produção + Trabalhos para a própria entidade + Rendimentos Suplementares + Subsídios à Exploração.

substancialmente a capacidade instalada, com potencial para o crescimento do negócio, geralmente considerado quando superior a 20%.

Portanto, o que qualifica o investimento como inicial, na modalidade de aumento da capacidade instalada, é este efeito, que, ocorrendo, não pode ser revertido por ter alguma relação com os equipamentos já existentes.

Este entendimento tem tido acolhimento maioritário da jurisprudência arbitral, salientando, entre outros, a decisão no processo n.º 574/2020-T, de Setembro de 2021, ou no processo 567/2021, de Junho de 2022, neste nos seguintes termos: *“Por princípio, não há ativos fixos tangíveis que, pela sua natureza, não se enquadrem no conceito de “investimento inicial”, dependendo este enquadramento da sua relação com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”*.

11. Neste contexto, questão importante será verificar a elegibilidade de ”reparação”, dado que pelo n.º 2 do art.º 22 do Decreto-Lei n.º 162/2014 *“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:

...

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;

...”.

Portanto, a reparação de edifícios²⁷, a título de investimento em activo fixo afecto à exploração da empresa, de instalações fabris ou afectas a actividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, consideram-se aplicações relevantes.

²⁷ Neste caso, necessariamente, adquiridas em estado de novo.

Ora, a norma não se limita a mencionar a construção, aquisição ou ampliação, prevendo expressamente a reparação, mas sendo que estas só podem ocorrer, por natureza, em activos já existentes.

Portanto, podem ocorrer intervenções em activos já anteriormente detidos, por forma a substituir, complementar ou reafectar o seu fim anterior.

O que confirma que não é condição inerente a “investimento inicial” ser relativo a “tipo de activo não detido”.

Noutra e adicional perspectiva, não se vai aferir se, especificamente nesse local, resultante desse investimento, vai ocorrer aumento directo da capacidade do estabelecimento.

Porque, se assim fosse, não poderiam estar previstas instalações administrativas, tendo o enquadramento de ser por estar “relacionado” com o aumento da capacidade do estabelecimento, ainda que indirectamente.

12. Conjugando o que referimos nos números anteriores, podemos concluir que, por um lado, a condição a aferir do investimento relacionado com o aumento da capacidade do estabelecimento é exclusivamente aferida nestes termos e não dos activos anteriormente detidos e, por outro, não terá de existir em todas as rúbricas um impacto directo mas apenas relativo.
13. Aliás, a exclusão de aplicação relevante do “investimento de substituição” está determinada especificamente para os Benefícios Contratuais ao Investimento Produtivo, conforme nº 4 do artigo 11º do CFI, o mesmo ocorrendo com os equipamentos usados, tendo sido expressamente prevista apenas esta segunda vertente no RFAI/DLRR, o que só pode ser interpretado como intencional por parte do legislador, dado ocorrer no mesmo diploma e não tendo sido objecto de qualquer restrição neste âmbito na Portaria de regulamentação.
14. Não procedendo então a defesa, pela Requerida, da especificidade do “investimento inicial” ser “agregador” e “novo” (do ponto de vista operacional), traduzindo o fundamento de “investimento pela primeira vez num determinado tipo de activo fixo tangível”, também não tem sustento o que invoca de “*defendendo a elegibilidade do investimento de substituição (conforme fez), nunca poderia considerar como elegível a*

totalidade do investimento realizado, incluindo a parte correspondente à mera reposição da capacidade do item substituído (por desgaste ou obsolescência)” nem que “[a]penas poderia considerar o incremento (no exemplo anterior, cerca de 43% do investimento realizado, que é a parte que corresponde ao aumento de capacidade = 300/700), uma vez que, quer o regime RFAI, quer a DLRR, na tipologia indicada pela Requerente, apenas se aplicam ao “aumento” da capacidade instalada” e “sendo o aumento de capacidade proporcionado pelo investimento de apenas 43%, não poderia considerar elegível 100% do custo do mesmo”.

Tal invocação não tem cabimento, desde logo, porque parte dum equipamento é estrutural, logo fixo, e a componente específica do resultado no output até poderá nem ser muito significativo.

Além de que não é possível fazer essa repartição dos equipamentos!

Mas, na verdade, o «investimento inicial» é um investimento em activos corpóreos e incorpóreos relacionados com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente e não apenas na parcela daquele aumento. Precisamente porque estamos a falar de “relacionados” e não “relativos”, “correspondentes” ou “proporcionais”.

Aliás, utilizando precisamente a FAQ nº 26 que a Requerida invoca, transcrevemos do original o cerne do aumento da capacidade do estabelecimento em termos de investimento: “*existing establishment is put into a situation*”. Ou seja, ocorre com o efeito do investimento globalmente (situação em que foi colocado) e não proporcionalmente.

E o mesmo se pode interpretar relativamente aos investimentos, que têm de ter uma “relação”, e não necessariamente “relativos”, “correspondentes” ou “proporcionais”.

15. Mas como nem o RGIC, as OAR e o CFI quantificam o conceito de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, podemos assumir o que geralmente é considerado no âmbito dos apoios comunitários ao investimento, nomeadamente o que se verificou na candidatura contemporânea que a Empresa fez ao “Sistema de Incentivos à Inovação Produtiva” (SIIP), que foi mencionada e transcrita, tanto na Resposta da Requerida quanto no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que a AT consultou e foi agora junto ao processo, pelo que terá de ser tido em conta.

16. Até porque se verifica que as condicionantes aplicáveis na tipologia das operações e modalidades de investimento são exactamente as mesmas do RFAI e DLRR²⁸, sendo de destacar o ponto em causa no respectivo Aviso de “Concurso para apresentação de candidaturas”²⁹:

“São suscetíveis de apoio os projetos individuais em atividades inovadoras, que se proponham desenvolver um investimento inicial, conforme definido no n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho, relacionados com as seguintes tipologias:

- a) A criação de um novo estabelecimento;
- b) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, devendo esse aumento corresponder no mínimo a 20% da capacidade instalada em relação ao ano pré projeto. Nesta tipologia a empresa deve aumentar a sua capacidade produtiva de bens e/ou serviços já produzidos nesse estabelecimento. Para demonstrar o cumprimento do aumento mínimo de 20% é admitido o aumento em termos de Valor Bruto da Produção (VBP) ou outro critério tecnicamente sustentável pela empresa a demonstrar no formulário de candidatura. O critério a utilizar deve permitir calcular o aumento em termos de taxa de crescimento entre o pré e pós projeto: $((Anopós - Anopré) / Anopré) * 100$;
- c) A diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, sendo que os custos elegíveis devem exceder em, pelo menos, 200% o valor contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no exercício fiscal precedente ao início dos trabalhos (2016). Ou seja, a despesa elegível do projeto deve representar no mínimo o valor correspondente a 3 vezes o valor contabilístico dos ativos reutilizados. Os ativos reutilizados no projeto de diversificação (terrenos, edifícios, máquinas, equipamentos e outros ativos fixos tangíveis e intangíveis) devem ser identificados pela

²⁸ Não existindo limitação à cumulação, sendo que o incentivo do SIIP é reembolsável.

²⁹ Nosso sublinhado.

empresa na candidatura, sendo admitida a utilização de um método pro-rata para o seu apuramento, com base no peso relativo do volume de vendas dos novos produtos ou outro critério desde que tecnicamente sustentável;

- d) A alteração fundamental do processo global de produção de um estabelecimento existente (neste tipologia não se está na presença de novas produções: bens ou serviços, a tipologia corresponde a um alteração fundamental de processo global), sendo que os custos elegíveis devem exceder a amortização e depreciação dos ativos associados ao processo a modernizar no decurso dos três exercícios fiscais precedentes (2014, 2015 e 2016). As amortizações e depreciações dos ativos associados ao processo a modernizar são os que estão registados na contabilidade da empresa correspondentes ao estabelecimento em causa relacionados com o produto/serviço sobre os quais incide a alteração fundamental do processo de decisão. Num cenário em que a alteração fundamental de processo possa não abranger a produção de todos os produtos/serviços do estabelecimento, é admitida a utilização de um método pro-rata para o seu apuramento, com base no peso relativo do volume de vendas dos produtos abrangidos no processo de alteração fundamental ou outro critério desde que tecnicamente sustentável.

No caso de projetos de investimento de não PME localizados nas NUTS II Lisboa e Algarve, apenas são elegíveis atividades de inovação produtiva a favor de uma nova atividade, conforme n.º 51 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho.

No formulário de candidatura os candidatos devem apresentar o investimento por estabelecimento com a correspondente tipologia acima referida ou caso não seja possível a tipologia dominante e descrever adequadamente ao nível técnico, económico e financeiro, as atividades de inovação (noções no referencial de MP) aplicadas em cada tipologia, de entre as seguintes:

- Inovação de Produto;

- Inovação de Processo;
- Inovação de *Marketing* (apenas para PME);
- Inovação Organizacional (apenas para PME)”.

17. O referido RIT conclui com o seguinte:

“Em face da análise efetuada, não é possível concluir que o investimento realizado nos anos de 2017 e 2018 possa ser considerado investimento inicial, na tipologia indicada de aumento da capacidade instalada, pelos motivos seguintes:

- ✓ Em face dos movimentos de entradas e saídas de máquinas de injeção, depreende-se de imediato que as 3 novas máquinas de injeção de plásticos adquiridas se destinaram a substituir as 3 existentes anteriormente, abatidas em 2016. Repare-se que a empresa já chegou a ter 12 máquinas de injeção (entre 2000 e 2016), 6 de injeção de plásticos e as restantes de injeção de baquelite. Após os investimentos realizados em 2017 e 2018 continuou a ter 6 máquinas de injeção de plásticos e apenas 2 de baquelite;
- ✓ O último grande projeto de investimento remonta a finais do século passado e já foi concretizado ao abrigo de apoios financeiros do Governo (no âmbito do SINPEDIP), razão pela qual, volvidos mais de 16 anos, o desgaste e obsolescência dos equipamentos justificariam plenamente a substituição de máquinas e outros equipamentos e instalações de suporte e apoio, para além da renovação e reorganização do espaço fabril e administrativo, tudo concretizado através de opções energéticas mais eficientes. E mais uma vez, dentro de um quadro de apoios financeiros do Estado - Portugal 2020;
- ✓ As atualizações são exigidas por um mercado cada vez mais competitivo, onde as margens de comercialização são conseguidas sobretudo à custa do controlo e redução dos custos de produção. Assim, é normal e expectável que as novas máquinas adquiridas e a alteração/renovação do layout da zona produtiva e das instalações

- exigida para as suportar, tenham maior capacidade de produção e sejam mais eficientes que as antigas, não deixando, por tal motivo, de ser considerado investimento de substituição embora com as melhorias intrínsecas a qualquer processo de renovação que incorpore tecnologia;
- ✓ E o investimento de substituição não satisfaz qualquer uma das condições que integram o conceito de investimento inicial, encontrando-se, por tal motivo, excluído do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina o RFAI;
 - ✓ Conforme se demonstrará a seguir, a análise de indicadores de atividade conduz-nos às mesmas conclusões. Se não, vejamos:
 - ✓ Para efeito do incentivo financeiro ao abrigo do programa "SISTEMA DE INCENTIVOS À INOVAÇÃO PRODUTIVA-Aviso n. 07/SI/2017, ao qual o sujeito passivo apresentou o projeto de investimento em análise (parte), também só são suscetíveis de apoio os projetos que se proponham desenvolver um investimento inicial, de acordo com o definido no § 49 do artigo 2º do Regulamento (EU) nº 651/2014 (RGIC). Portanto, tem a mesma base comunitária do RFAI e da DLRR. Quanto à tipologia "aumento da capacidade Instalada de um estabelecimento" é aí referido que o aumento deve "*... corresponder ao mínimo de 20% da capacidade instalada em relação ao ano pré projeto. (...) para demonstrar o cumprimento do aumento mínimo de 20% é admitido o aumento em termos de Valor Bruto da Produção (VBP) ou outro critério tecnicamente sustentável pela empresa a demonstrar no formulário de candidatura. O critério a utilizar deve permitir calcular o aumento em termos de taxa de crescimento entre o pré e o pós projeto: $((Anopós - Anopré) / Anopré) \times 100$ "*
 - ✓ Acerca da medição da capacidade instalada e do aumento previsto no pós-projeto, consta do formulário de candidatura apresentado pelo sujeito passivo àquele programa de incentivos financeiros "SIINOVAÇÃO A..." (página 38/46) o seguinte:

Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente	
Capacidade de produção instalada (se aplicável) (*)	
Pré-Projeto	2.972.916,50
Pós-Projeto	3.749.879,97
Unidade	VBP
(*) quando não preenchido e se necessário utiliza-se o VBP	
Descrever a expansão em causa	
<p>A tipologia aumento da capacidade de um estabelecimento define que a empresa deve aumentar em, pelo menos, 20% a sua capacidade produtiva de bens já produzidos no estabelecimento, podendo esta capacidade produtiva ser definida em termos de VBP ou outro critério sustentável.</p> <p>Como a A... apresenta 3 grandes famílias de produtos (baquelites, peças plásticas e moldes) e existe uma grande diversidade de produtos dentro de cada família, a sua avaliação conjunta apenas é corretamente mensurável ao nível do valor bruto da produção (VBP).</p> <p>Assim verifica-se que a execução do presente projeto implica um aumento do VBP de aproximadamente 2.972.916,50 € em 2016 para 3.749.879,97 € em 2021.</p> <p>Prevê-se um aumento do VBP de 26,13%. Desta forma, verifica-se um aumento do VBP superior ao limite mínimo de 20%, pelo que o projeto se enquadra na tipologia "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente".</p>	

- ✓ Sendo a capacidade instalada (capacidade máxima de produção da fábrica) de difícil mensuração, é normalmente aceite o indicador VBP (Valor bruto da produção), que reflete a capacidade utilizada. Ou seja, o aumento da capacidade instalada no período antes e pós projeto é baseado no aumento do VBP de €2.972.916,50 em 2016 para €3.749.879,97 em 2021. As previsões apresentadas evidenciam um aumento previsional do VBP de 26,13%, superior ao limite mínimo de 20% exigido para enquadramento na tipologia de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- ✓ Todavia, analisando os dados históricos da atividade, é possível verificar que, antes do projeto de investimento e apenas com os equipamentos e máquinas existentes à data, parte das quais abatida em 2016, foram alcançados Valores Brutos de Produção bastante superiores aos que o sujeito passivo prevê alcançar com o projeto de investimento. Basta recuar a 2012, ano em que o VBP supera o previsional pós projeto em quase 24% com um número médio de 32 trabalhadores ao serviço, conforme se demonstra a seguir:

	2012	2013	2014	2015	2016	2021 (previsão)
Volume Neg. (Vendas + P Serviços)	4.348.506,26 €	3.556.759,23 €	3.239.490,52 €	2.716.445,89 €	2.961.418,17 €	
Vendas de Mercadorias	4.342.776,28 €	3.540.187,27 €	3.232.197,08 €	2.712.420,89 €	2.960.418,17 €	
P. Serviços	5.730,00 €	16.571,96 €	7.293,44 €	4.025,00 €	1.000,00 €	
Subsídios à exploração	0,00 €	0,00 €	22.284,91 €	31,57 €	6.335,89 €	
Variação nos inventários	164.521,61 €	-256.130,02 €	43.517,77 €	43.541,59 €	-95.136,54 €	
Trabalhos própria entidade	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	
CMVMC	2.883.749,03 €	1.839.081,19 €	1.726.167,14 €	1.192.366,59 €	1.284.956,91 €	
FSE	486.065,48 €	506.144,28 €	487.656,84 €	628.863,58 €	472.961,37 €	
Gastos com o pessoal	845.626,62 €	801.584,40 €	803.108,85 €	871.255,43 €	808.830,07 €	
Imparidade dívidas receber	42.726,88 €	117.260,83 €	0,00 €	175,72 €	175,72 €	

	2012	2013	2014	2015	2016	2021 (previsão)
Outros rendimentos e ganhos	155.520,59 €	128.929,19 €	165.445,18 €	188.358,21 €	102.937,86 €	
Outros gastos e perdas	6.011,85 €	6.760,99 €	9.797,58 €	6.659,18 €	6.547,01 €	
Res antes dep. g financ. e imp	404.368,62 €	158.726,71 €	464.007,97 €	249.056,76 €	402.084,30 €	
Gastos de amortização	98.725,01 €	91.189,81 €	104.369,81 €	93.531,86 €	95.672,57 €	
Res operac (antes financ. imp)	305.643,61 €	67.536,90 €	359.638,16 €	155.524,90 €	306.411,73 €	
Juros obtidos	0,00 €	0,00 €	0,00 €	468,19 €	1.027,60 €	
Juros suportados	9.172,07 €	8.868,17 €	2.010,49 €	2.874,58 €	1.241,22 €	
Resultado antes de impostos	296.471,54 €	58.668,73 €	357.627,67 €	153.118,51 €	306.198,11 €	
Imposto s/ rendimento	83.790,34 €	21.168,30 €	95.339,99 €	38.765,53 €	62.492,04 €	
Resultado líquido período (RLP)	212.681,20 €	37.500,43 €	262.287,68 €	114.352,98 €	243.706,07 €	
R. Suplementares	136.290,77 €	124.634,78 €	149.049,44 €	167.745,40 €	100.298,98 €	
VALOR BRUTO DA PRODUÇÃO (VBP)⁵	4.849.318,86 €	3.425.263,99 €	3.454.342,64 €	2.927.764,45 €	2.972.916,50 €	3.749.879,97 €
Varição do VBP ⁶		-26,33%	0,85%	-15,24%	1,54%	26,13%
N.º médio de trabalhadores (IES)	32	31	31	30	27	

- ✓ Também esta circunstância vem corroborar a conclusão de que se trata de investimento de substituição, aproveitando o quadro europeu de incentivos financeiros para renovar equipamentos e instalações à semelhança do que foi feito por volta do ano 2000, a que adicionou, indevidamente, os benefícios fiscais no âmbito do RFAI e DLRR;
- ✓ Refira-se ainda que, ao contrário do que seria suposto face aos investimentos que tiveram início em 2017 e conclusão em 2018, não houve uma evolução sustentada do volume de negócios, pelo menos nos anos de

2018 e 2019 que até baixou para níveis inferiores aos declarados no ano de 2016”.

18. Assim sendo, registamos que:

- só são susceptíveis de apoio os projectos no âmbito do "Sistema de Incentivos à Inovação Produtiva - Aviso nº 07/SI/2017" que se proponham desenvolver um investimento inicial, de acordo com o definido no § 49 do artigo 2º do Regulamento (EU) nº 651/2014 (RGIC), tendo, portanto, a mesma base comunitária do RFAI e da DLRR;
- quanto à mesma tipologia de "aumento da capacidade instalada de um estabelecimento", tal deve corresponder ao mínimo de 20% da capacidade instalada em relação ao ano pré projecto, para demonstrar o cumprimento em termos de Valor Bruto da Produção (VBP);
- a candidatura foi aprovada, com o contrato nº 2018/..., pelo que foi avaliado como "investimento inicial" pela entidade gestora daquele Programa;
- o que contraria a desconsideração do investimento, de forma integral, invocada nos quatro primeiros parágrafos das conclusões da Requerida transcritas no número anterior, por não ser "inicial";
- que acaba portanto por ser apenas sustentada por considerar que "Basta recuar a 2012, ano em que o VBP supera o previsional pós projeto em quase 24% com um número médio de 32 trabalhadores ao serviço";
- acontece que não se pode argumentar que "basta" retroceder nove anos para sustentar algo (face a 2021, ano pós-projecto), sem ter sido determinado o contexto que ocorria uma década antes, e não tendo sido portanto questão impeditiva da aprovação da referida candidatura ao SIIP;
- mas esse "reco" foi estratégico, porque se fosse ligeiramente menor, como "somente" oito anos já não seria consequente;
- ora, todo o contexto (organizacional, comercial, produtivo, social, económico) era diferente e não permite deduções a partir da simples comparação desses resultados, para além, desde logo, de ter em conta, por um lado, a entrada dum dos quatro concorrentes, precisamente, em 2012 (com plena actividade a partir do ano

- seguinte), conforme descrito no formulário de candidatura e, por outro, a redução da actividade nos anos seguintes, fruto da insolvência de um dos maiores clientes;
- nem nunca poderia ser por isso motivo para associar este investimento a “mera substituição” dos equipamentos abatidos;
 - tendo presente que a condição exigida é o aumento da capacidade de um estabelecimento, que deveria ser aferida, em rigor, pelo número de unidades produzidas, conforme já referido e sendo utilizado o VBP por facilidade, mas sujeito a comparações consistentes;
 - sendo certamente óbvio que estes novos equipamentos aumentam a capacidade de produção, face aos adquiridos no ano de 2000, não será imputável aos meios de laboração que o VBP era superior em quase 24% da previsão pós-projecto em 2021, derivando certamente de contextos totalmente diferentes e que não podem sustentar comparações com o ano de 2012.
19. Refere a Requerida na sua Resposta que a Requerente *“até incluiu serviços de construção civil de aplicação de tectos falsos no escritório, substituição parcial de cobertura das instalações fabris, com aplicação de chapa com luminosidade, demolição e modificação de escritórios (serviços de pedreiro e respectivos materiais), entre outros, ou seja, a tal remodelação ou renovação praticamente total do seu estabelecimento, sem qualquer potencial para escalar a capacidade, conforme, de resto, evidenciam os VBP previsionais apresentados no âmbito da candidatura do projeto ao PT 2020”*.
- Ora, deixando por agora a apreciação da primeira parte da afirmação, não tem fundamento a segunda parte, porquanto os referidos VBP previsionais apresentados no projecto do PT2020 evidenciam o cumprimento das metas requeridas, tendo sido aprovada a candidatura e celebrado o respectivo contrato.
20. Considera ainda o RIT que o investimento do RFAI/DLRR correspondeu a *“uma remodelação praticamente geral na medida em que abarcou edifícios, máquinas, instalações várias, condutas e equipamentos complementares, sendo que, de acordo com o indicado pela empresa na ficha de candidatura apresentada no âmbito do Portugal 2020, o último grande investimento tinha sido realizado em 1999/2000”*.

Mas tal, só por si, apenas poderia indiciar que se tratou dum projecto “integrado”, relacionado com o aumento da capacidade do estabelecimento em todas as vertentes, com as suas consequências operativas, logísticas e estruturais e não, precisamente, de mera substituição de alguns equipamentos.

21. Pelo descrito pela Requerente, e corroborado pelas três testemunhas que indicou, as três máquinas de injeção adquiridas têm maior força de fecho, superior capacidade de injeção e não têm colunas, o que permite injectar moldes maiores, mais complexo e sem limite no tamanho da peça, são mais flexíveis, apresentam alta precisão, são dotadas de componentes ópticos, têm maior produtividade, por terem ciclos mais curtos, têm movimento paralelo independente ao longo do ciclo de produção, manutenção mais facilitada e com redução de encargos, o ruído produzido é substancialmente inferior e o consumo de energia é menor, sendo complementado com igual número de robôs, que se deslocam em 5 direcções e rodam em 360 graus, tendo capacidade de realizar tarefas adicionais e complementares, como a colocação de parafusos ou autocolantes, para além da aquisição de dois termorreguladores, tendo em vista a maior precisão dos produtos finais a produzir e para fazer face à maior exigência de arrefecimento nos moldes maiores.

Acresce, no âmbito da pretendida produção de peças de plástico para o sector alimentar, o investimento feito para reunir as condições de higiene e segurança necessárias, nomeadamente, o sistema centralizado de alimentação, que permite o transporte da matéria-prima desde as estufas até às máquinas de injeção, circulando por um sistema de tubos e evitando contágios, bem como uma cabine para isolar a produção de baquelite, que liberta um pó que pode contaminar as peças de plástico, tornando-as inaptas ao sector alimentar, incluindo um sistema de aspiração.

Foram também adquiridas pontes rolantes, com capacidade de 10 toneladas (ao invés das anteriores 2 toneladas), face ao maior tamanho e peso dos moldes e peças a transportar.

Tudo, para permitir que deixasse de fabricar apenas pequenas peças de plástico até 15 cm e estivesse impossibilitada de produzir peças para o sector alimentar, porque o seu fabrico exigia condições de manuseio e exposição que não podiam ser asseguradas, reunindo agora essas condições e passando ainda a poder produzir peças até 50 cm.

Teve ainda como objectivo a melhoria de produtividade e uma maior eficiência energética, bem como a reorganização da infraestrutura fabril, por forma a integrar nas instalações os novos circuitos criados pelo investimento.

O que traduz, com os fundamentos e termos acima identificados, que o investimento está relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

Tudo evidenciado em documentos na posse da Autoridade Tributária e Aduaneira no decurso do processo inspectivo efectuado.

22. Entre estes, consta a resposta à notificação da AT, destacando a seguinte parte:

RFAI - REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO

1) Enquadramento na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro

Situação Inicial:

A **A...** fabrica 3 famílias de produto: plásticos (62% do VN), baquelites (12%), e moldes em aço para baquelites e plásticos (26%). As peças plásticas e baquelites são produzidas para vários setores de atividade, sendo os seus produtos muitas vezes integrados no fabrico de outros produtos que são distribuídos por todo o mundo.

A **A...** atua no segmento das peças de pequena dimensão (até 15 cm), destinadas a setores não alimentares, como por exemplo eletrodomésticos, indústria sanitária, automóvel, elétricas.

Em termos de estrutura produtiva no que se refere à capacidade instalada, a **A...** tem 3 máquinas de injeção com 60, 150 e 270 toneladas e na área das baquelites detém 2 máquinas.

Tendo em conta o potencial da procura demonstrado por grandes marcas internacionais de eletrodomésticos (por exemplo a **A...** e **A...**) pelos serviços de injeção de peças plásticas, a

A... terá que aumentar a sua capacidade produtiva para passar a produzir peças com dimensão superior a 15 cm (até 50 cm) destinadas ao sector alimentar e por isso mais exigente (o que implica uma preocupação com a contaminação dos produtos e das matérias-primas).

Objetivos:

Para dar resposta ao aumento da procura de mercado, a **A...** concebeu um plano de investimentos a ser concretizado em 3 anos, com início em maio de 2017 e término em abril de 2019.

A concretização deste plano de ação permite atingir os seguintes objetivos:

- Aumentar a capacidade produtiva instalada em 175%. A atual capacidade instalada de 480 toneladas (60+150+270) passará para as 1.320 toneladas (480 + 180+260+400);
- Aumentar a taxa de exportação direta através da consolidação dos mercados atuais e da conquista de novos mercados, como Polónia e Holanda.
- Entrar num novo segmento de mercado, produtos para o setor alimentar que requerem maior exigência na produção, nomeadamente em termos de toxicidade;
- Produção de peças com maior dimensão, que podem atingir os 50 cm;

- Reorganização do layout da zona produtiva, de forma a acomodar o aumento da capacidade produtiva sem e responder a pedidos dos clientes e a requisitos de outros setores de atividade, como o alimentar.

Áreas de intervenção:

A) Máquinas de injeção

O plano de investimentos engloba o aumento da capacidade produtiva instalada através da aquisição de três novas máquinas de injeção (180 ton; 260 ton; 400 ton) que irão permitir o fabrico de peças de maior dimensão (até 50 cm) com as seguintes características:

- 1ª Máquina com força de fecho de 180 toneladas, capacidade de injeção de 376 gramas e sem colunas;
- 2ª Máquina com força de fecho de 260 toneladas, capacidade de injeção de 775 gramas e sem colunas;
- 3ª Máquina com força de fecho de 400 toneladas, capacidade de injeção de 1.155 gramas e sem colunas.

A força de fecho corresponde à pressão exercida para manter a união do molde durante a injeção de polímero. Quanto maior ou mais complexo o molde, maior a força de fecho necessária.

A capacidade de injeção refere-se à quantidade (gramas) de polímero que a máquina consegue injetar em cada ciclo: se se instalar um molde que necessite de maior quantidade de polímero, o interior do molde não será totalmente preenchido.

As novas máquinas permitem, portanto, injetar moldes maiores/mais complexos e/ou que exijam uma maior quantidade de polímero.

A distância entre colunas determina a dimensão máxima da largura do molde. Trata-se, portanto, de uma característica que limita o tamanho da peça plástica. Neste caso a A... ficará sem limitações nos moldes que pode injetar, uma vez que as máquinas não terão colunas.

A A... ficará com 6 máquinas de injeção, uma de 60, uma de 150, uma de 180, uma de 260, uma de 270 e uma de 400 toneladas. De referir que a diversidade de máquinas é essencial para assegurar a capacidade de aceitação de peças com diferentes características. Assim, as características específicas de cada máquina influenciam a capacidade produtiva da A...

B) Equipamentos complementares

- B 1) **Garra de aperto para moldes de injeção:** As novas máquinas de injeção como comportam moldes de maior dimensão, terão de dispor de um sistema de fixação específico às máquinas de injeção.
- B 2) **Robot:** Aquisição de robots que, para além de permitirem a realização de novas operações (montagem e embalagem) contribuem de forma decisiva para a atuação no segmento alimentar, pois asseguram que será apenas o consumidor final, o primeiro utilizador a ter contato físico com a peça.
- B 3) **Equipamentos de montagem de produto acabado:** As peças injetadas pelas novas máquinas podem exigir montagem manual, pelo que será necessária a aquisição de equipamentos de montagens individuais.
- B 4) **Tapetes transportadores:** aquisição de tapetes transportadores para as máquinas de injeção com a função de transportarem produto da máquina de injeção à zona de montagem embalagem.
- B 5) **Termoreguladores:** Como as novas máquinas de injeção são utilizados moldes maiores, terão que ser adquiridos novos termoreguladores com maior capacidade de arrefecimento, algo que é essencial para obter ciclos de produção baixos.
- B 6) **Quadros elétricos:** A instalação das novas máquinas de injeção, termo reguladores robots, etc., implica o investimento em novos quadros elétricos que sejam capazes de acomodar as novas exigências de potência elétrica dos equipamentos.

C) Processamento de matéria-prima e sistema de alimentação da matérias-primas às máquinas de injeção

- C 1) **Misturadores e granuladores:** Aquisição de novos misturadores de granuladores para a preparação das matérias-primas às novas máquinas de injeção.
- C 2) **Sistema de alimentação:** Decorrente do aumento da capacidade produtiva instalada através da aquisição de três novas máquinas de injeção (180 ton; 260 ton; 400 ton), o sistema de alimentação terá que ser alterado com a colocação de tubos que permitem o transporte da matéria-prima desde das estufas (local onde as matérias primas são colocadas para desumidificar) até às novas máquinas de injeção.
- C 3) **Instalação do sistema de alimentação:** Com a instalação de o sistema de alimentação será necessário fazer alguns ajustes em termos elétricos e pichelaria, tais como uma nova rede de ar comprimido, um novo quadro de proteção das máquinas e dos cabos de ligação e uma nova instalação de arrefecimento que será ligada diretamente às máquinas.

23. A Requerente indicou que procedeu ao abate de máquinas de injeção em 2016 mas a AT identificou que de 2 foram emitidas as respectivas facturas em 2017, concretamente, a 04/08/2017 e 15/09/2017, sendo que a primeira foi para a sucata por aquisição de “H..., Unipessoal, Lda” por 1.424,00 € e a segunda foi alienada por valor inferior (1.200,00 €). Ora tendo em conta os valores de abate, o destino e a data em que ocorreram, não podem ter sido substituídas pelas máquinas adquiridas a 29/12/2017 e 31/01/2018, em laboração em 2018, tendo, portanto, de se concluir que já não estavam em uso em 2017, sendo que nada obsta a que só tenha sido possível, ou consentâneo com a necessidade de reorganização fabril para preparar o investimento, que procedesse à alienação alguns meses depois.
24. Ainda assim, mesmo que fossem tidas em conta as 3 máquinas abatidas, que só podiam ter desempenho não superior às 3 que foram mantidas, resulta evidente que as 3 novas adquiridas iam permitir o aumento da capacidade do estabelecimento e em muito mais de 20%³⁰, para além do aumento da gama de moldes a utilizar passar de 15 cm até 50 cm e ser alargada a produção ao sector alimentar.
25. A inquirição da testemunha arrolada pela Requerida (I..., Inspectora Tributária na Direcção de Finanças de Aveiro), permitiu verificar duas lacunas de interpretação, que também estão evidenciadas no RIT.

Primeiro, no contexto fabril, ao contrário do que indicado, não existem máquinas de injeção de baquelite e máquinas de injeção de plástico. Existem máquinas de injeção. Que podem ser utilizadas para o material baquelite³¹ ou o plástico (convencional).

³⁰ Concretamente, 37,5% em força de fecho $[(400+260+180+270+150+60)/(270+150+60+270+150+60)]$ e 87,3% em capacidade de injeção $[(1.155+775+376+380+280+180)/(380+280+180+380+280+180)]$.

³¹ A baquelite é um produto plástico pertencente ao grupo das resinas fenólicas, que se obtém na polimerização do fenol (C₆H₅OH) e do formaldeído ou aldeído fórmico (HCHO), pela ação do calor e da pressão. A baquelite foi preparada pela primeira vez em 1905 pelo químico belga-americano Leo Hendrik Baekeland (1863-1944). Este produto é resistente ao calor, infusível, arde lentamente, pode ser laminado e moldado na fase inicial da sua produção e apresenta baixo custo. A baquelite é largamente utilizada no fabrico de telefones, equipamentos telefónicos, isoladores elétricos (como substituinte da porcelana) e numa grande variedade de objetos plásticos de uso corrente. É também usada para incorporar vernizes e lacas. Porto Editora – baquelite na Infopédia [em linha]. Porto: Porto Editora. [consult. 2022-12-05 19:22:29]. Disponível em [https://www.infopedia.pt/\\$baquelite](https://www.infopedia.pt/$baquelite).

Portanto, o facto de o mercado dos produtos de baquelite estar em retrocesso não significa que o investimento da Requerente tenha sido feito para compensar essa retracção.

Na verdade, com os equipamentos que já tinha, a Requerente podia continuar a produzir para o segmento dos plásticos.

Agora, o que o investimento permitia era, mantendo o enquadramento anterior, alargar a produção a novos produtos, nomeadamente as referidas peças de (significativa) maior dimensão e as relativas ao sector alimentar.

Depois, apenas está previsto para os projectos de investimento das grandes empresas a condição da “demonstração de efeito do incentivo”, no sentido de que, sem aquele, o investimento não seria rentável para a sua realização numa dada região, e acarretando a descrição detalhada do cenário contrafactual (no caso de ausência de auxílios de Estado), tanto nos termos do normativo comunitário³² quanto nacional³³.

Aliás, a acumulação, legalmente prevista, da candidatura ao Portugal 2020 com o RFAI/DLRR, só por si, permite desconsiderar o argumento, invocado pela Requerida, de que a Requerente só poderia implementar o investimento ao abrigo destes benefícios fiscais se não o concretizasse na ausência dessa possibilidade.

26. A inquirição testemunhal, nomeadamente à terceira arrolada pela Requerente (Q..., Director de compras), confirmou que as três novas máquinas de injeção iriam manter os anteriores produtos e acrescentar novos, não só por permitirem a operação com moldes de maiores dimensão, quanto pela flexibilização do processo fabril, pela ausência de “colunas” nos equipamentos, permitindo a operacionalidade de entrada dos moldes também de forma horizontal, e não apenas verticalmente, como ocorria anteriormente.

Acresce que o aumento da capacidade de produção ocorre também pelas características dos equipamentos, não apenas pelo incremento do total de força de fecho quanto, sobretudo, pela capacidade de injeção.

Deu como exemplo que a máquina já existente com 270 toneladas de força de fecho tinha uma capacidade de injeção de 380 gramas, enquanto a máquina adquirida com 260

³² Artigo 6º do RGIC.

³³ Artigo 6º da Portaria nº 297/2015.

toneladas de (similar) força de fecho tinha uma capacidade de injeção de 775 gramas (incremento de cerca de 100%).

Quanto à consideração da AT que a Requerente já produzia peças para o sector alimentar, a testemunha deixou evidente a expansão da actividade, dado que anteriormente produziam apenas as peças exteriores de máquinas para o sector alimentar, e não as que estavam em contacto directo com os produtos de consumo humano.

O que ficou claro com o exemplo referido: anteriormente produziam a carcaça das máquinas de café mas não os componentes por onde circulava o produto para consumo humano, o que passou a ser possível com o investimento em causa.

27. O RIT identifica o total do investimento do RFAI/DLDR em 1.101.887,57 €, sendo 429.067,97 € de 2017 e 672.819,60 € de 2018, relativos às seguintes rubricas:

Conta SNC	Data	Valor	Notas
43311	2017-05-31	3.650,00 €	Máquina de paletizar, embalagem
43311	2017-06-27	7.300,00 €	Bateria de condensadores
43311	2017-10-31	8.200,00 €	Dois controladores de temperatura água
43311	2017-12-31	119.200,00 €	Sistema centralizado recetor vácuo - tremonhas e estufas de desumidificação e aquecim/ da matéria prima de injeção de plástico
43312	2017-12-29	152.000,00 €	Máquina de injeção de plástico (180 tech) com robot acoplado
43322	2017-11-30	4.344,50 €	Condutas em chapa para condutas dos cabos - serralharia
43322	2017-11-30	25.500,00 €	Bases móveis para armazenagem de moldes (RACKS)
43322	2017-11-30	3.891,60 €	Caixas e tampas de 15 mm da conduta dos cabos - serralharia
43322	2017-12-27	9.500,00 €	Instalação de despoeiramento a 2 postos de soldadura - inj. baquelite
43322	2017-12-31	500,00 €	Varandim extra para plataforma de instalação das tremonhas
43323	2017-05-31	5.380,00 €	Demolição e modificação de escritórios - serviços de pedreiro e respetivos materiais
43323	2017-05-31	1.750,00 €	Serviços de construção civil de aplicação de tetos falsos no escritório
43323	2017-07-19	2.550,00 €	Substituição parcial de cobertura, com aplicação de telhas com luminosidade
43323	2017-07-31	6.363,00 €	Serviços de construção civil na remodelação de escritórios - portas e caixilharia
43323	2017-11-30	2.620,00 €	Trabalhos de pedreiro na abertura de vala para conduta de cabos e fundações para instalação de ponte móvel
43323	2017-12-28	8.800,00 €	Revestimento em chapa da fachada exterior das instalações da frente da fábrica

Conta SNC	Data	Valor	Notas
43343	2017-08-28	2.848,10 €	Serviços de pichelaria e fornecimento de materiais na conduta de águas/electricidade e abastecimento de máquinas
43343	2017-12-31	52.000,00 €	Fornecimento e instalação de novos quadros de ligação às máquinas (3 quadros)
43411	2017-11-17	9.800,00 €	Empilhador eléctrico com bateria incorporada
43571	2017-08-31	1.354,77 €	Equipamento informático - hardware - workstation serralharía / moldes
43571	2017-10-31	1.516,00 €	Computador portátil - HP cl Microsoft Office
	2017	428.067,97 €	TOTAL
43323	2018-01-22	6.080,00 €	Trabalhos de pedreiro - arranjos e pintura de paredes pavilhão máquinas de injeção, abertura resto da vala dos cabos, nivelamento do piso por baixo da ponte móvel
43322	2018-01-31	3.485,00 €	Caixa da conduta para águas e electricidade - serralharía
43312	2018-01-31	196.000,00 €	Máquina de injeção de plástico (260 tech) com robot acoplado
43312	2018-01-31	270.000,00 €	Máquina de injeção de plástico (400 tech) com robot acoplado
43312	2018-01-31	5.364,35 €	Garras de fixação de moldes na máquinas de injeção de plástico (3 packs)
43323	2018-01-31	17.800,00 €	Serviços de pichelaria e fornecimento de materiais na conduta de águas/electricidade e abastecimento de máquinas
43311	2018-02-28	1.800,00 €	Aplicação e fornecimento de 3 kits de acessórios hidráulicos nas máquinas de injeção plástico
43311	2018-02-28	-1.500,00 €	J... .Lda. Alteração projeto de ponte rolantes e caminho
43311	2018-02-28	84.000,00 €	Ponte rolante e caminho (moldes aprovisionamento) e ponte rolante e caminho secção de injeção
43311	2018-03-20	4.100,00 €	Dois controladores de temperatura aplicados nas máquinas existentes (injeção a plástico e na de baquelite)
43323	2018-03-08	6.400,00 €	Trabalhos de pedreiro e incorporação de materiais - fazer piso industrial dos corredores
43722	2018-04-20	1.325,00 €	Robot industrial *18-PROJ-0200A00* dim 1500x1000x400mm
43311	2018-04-30	2.300,00 €	Misturadora de matérias primas para injeção de plástico
43343	2018-06-08	9.100,00 €	Serviços de pichelaria e fornecimento de materiais na conduta de águas/electricidade e abastecimento de máquinas
43311	2018-06-30	3.099,90 €	Aparatusadoras e respetivos carregadores/baterías (total de 4 - apenas verificados 3, sendo que dois estão em stock)
43311	2018-07-24	4.387,00 €	Granulador - moinho - 1 unid
43343	2018-09-30	11.900,00 €	Serviços de pichelaria e fornecimento de materiais na conduta de águas/electricidade e abastecimento de máquinas
43311	2018-10-24	8.734,00 €	Granulador - moinho - 2 unid
43311	2018-10-31	19.000,00 €	Robot industrial - aplicado em máquina já existente
43323	2018-12-31	19.464,35 €	Fornecimento e execução reparações em pavimento, piso autonivelante e pintura das instalações
	2018	672.818,60 €	TOTAL

28. Face ao referido anteriormente, é evidente que se enquadram no investimento, submetido ao RFAI/DLRR, como “inicial”, na modalidade de aumento da capacidade do estabelecimento, as rubricas relativas às três novas máquinas de injeção e respectivos equipamentos periféricos, acessórios e complementares, no total de 922.864,35 € (sendo em 2017 de 367.200,00 € no âmbito do RFAI e de 271.200,00 € da DLRR e em 2018 de 555.664,35 € no âmbito do RFAI e de 196.000,00 € da DLRR), concretamente:

- termoregulador 140° (31/10/2017) = 4.100,00 €;
- termoregulador 160° (31/10/2017) = 4.100,00 €;
- empilhador eléctrico com bateria incorporada (17/11/2017) = 9.800,00 €;
- bases móveis para armazenagem de moldes - Racks (30/11/2017) = 25.500,00 €;

- máquina injeção plástico (180 tech) com robot acoplado (29/12/2017) = 129.857,00 €³⁴;
 - robot 180 - 220 (29/12/2017) = 22.143,00 €³⁵;
 - sistema centralizado receptor vácuo - tremonhas e estufas (31/12/2017) = 119.200,00 €³⁶;
 - varandim extra para plataforma de instalação das tremonhas (31/12/2017) = 500,00 €;
 - fornecimento e instalação 3 novos quadros ligação máquinas (31/12/2017) = 52.000,00 €;
 - máquina injeção plástico (260 tech) com robot acoplado (31/01/2018) = 173.598,00 €³⁷;
 - robot 260 - 300 (31/01/2018) = 22.402,00 €³⁸;
 - máquina injeção plástico (400 tech) com robot acoplado (31/01/2018) = 240.018,00 €;
 - robot 350 - 400 (31/01/2018) = 29.982,00 €;
 - garras fixação de moldes na máquina de injeção de plástico (31/01/2018) = 5.364,35 €;
 - ponte rolante de aprovisionamento e injeção (28/02/2018) = 84.000,00 €;
 - J..., Lda - ponte rolante (28/02/2018) = -1.500,00 €;
 - fornecimento e aplicação de 3 kits acessórios hidráulicos inj. (28/02/2018) = 1.800,00 €.
29. Quanto ao investimento remanescente, no total de 179.023,22 € (sendo 61.867,97 € em 2017 e 117.155,25 € em 2018), ele não é enquadrável no RFAI, pelos seguintes motivos:
- a) Não contemporaneidade com o investimento relevante, centrado nas três novas máquinas de injeção, por ser realizado antes ou depois, no total de 24.051,00 € (sendo 10.950,00 € em 2017 e 13.101,00 € em 2018):
 - máquina de paletizar, embalagem (31/05/2017) = 3.650,00 €;
 - bateria de condensadores (27/06/2017) = 7.300,00 €;
 - granulador - moinho - 1 unidade (24/07/2018) = 4.367,00 €;
 - granulador - moinho - 2 unidades (24/10/2018) = 8.734,00 €.

³⁴ Incluído na DLRR (2017).
³⁵ Incluído na DLRR (2017).
³⁶ Incluído na DLRR (2017).
³⁷ Incluído na DLRR (2018).
³⁸ Incluído na DLRR (2018).

- b) Nos termos também sustentados pela Requerida, não ficou demonstrado que a invocada aquisição de cabine para isolar as máquinas dedicadas à produção de baquelite corresponde à factura apresentada de suporte (28/12/2017), que é de 8.800,00 € e tem descritivo de “fornecimento e montagem de fachada”, tendo sido emitida com IVA em autoliquidação, no âmbito do regime da construção civil (imposto devido pelo adquirente).
- c) Equipamentos de utilização genérica ou relativos a meios produtivos já existentes, sem que tenha sido feita prova do aumento da sua capacidade, no total de 32.695,67 € (sendo 2.870,77 € em 2017 e 29.824,90 € em 2018):
- equip. informático - workstation serralharia/moldes (31/08/2017) = 1.354,77 €;
 - computador portátil - HP c/ Microsoft Office (31/10/2017) = 1.516,00 €;
 - dois controladores aplicados nas máquinas existentes (20/03/2018) = 4.100,00 €;
 - robot industrial 18-PROJ-0200A00/1500x1000x400mm (20/04/2018) = 1.325,00 €;
 - misturadora de matérias primas para injeção de plástico (30/04/2018) = 2.300,00 €;
 - 4 aparafusadoras e respectivos carregadores/baterias (30/06/2018) = 3.099,90 €;
 - robot industrial aplicado em máquina já existente (31/10/2018) = 19.000,00 €.
- d) Não elegibilidade das rubricas de remodelação ou adaptação, no total de 113.476,55 € (sendo 39.247,20 € em 2017 e 74.229,35 € em 2018), relativamente às quais não existe fundamento para associar ao projecto, na secção dos escritórios, face à evolução do quadro de pessoal e decorrendo entre 31/05/2017 e 31/07/2017 (em data anterior ao início do investimento relevante), nem, relativamente às demais que decorreram desde 19/07/2017 a 31/12/2018, por ausência da devida comprovação a que dizem respeito em concreto, ocorrendo periodicamente em quase todos os meses, pelo que terá o Tribunal de as considerar como dizendo respeito a manutenção geral, correspondendo às seguintes rubricas:
- demolição e modificação escritórios - pedreiro/material (31/05/2017) = 5.380,00 €;
 - construção civil - aplicação de tectos falsos no escritório (31/05/2017) = 1.750,00 €;

- substituição parcial de cobertura - telhas com luminosidade (19/07/2017) = 2.550,00 €;
- construção civil remodelação escritórios-portas/caixilharias (31/07/2017)= 6.363,00 €;
- serviços de pichelaria - conduta de águas/electricidade (28/08/2017)= 2.848,10 €;
- trabalho pedreiro conduta cabos/fundações ponte móvel (30/11/2017)= 2.620,00 €;
- serralharia - conduta chapa para cabos (30/11/2017) = 4.344,50 €;
- serralharia - calhas e tampas para conduta cabos (30/11/2017) = 3.891,60 €;
- instalação de despoeiramento a 2 postos de soldadura (27/12/2017) = 9.500,00 €
- trabalhos pedreiro pavilhão injeção e piso ponte móvel (22/01/2018) = 6.080,00 €;
- serralharia - calha condutas água/electricidade (31/01/2018) = 3.485,00 €;
- serviços de pichelaria - conduta de água/electricidade (31/01/2018) = 17.800,00 €;
- trabalho pedreiro e material - piso industrial corredores (08/03/2018) = 6.400,00 €;
- serviços de pichelaria - conduta de águas/electricidade (08/06/2018) = 9.100,00 €;
- serviços de pichelaria - conduta de águas/electricidade (30/09/2018) = 11.900,00 €;
- fornecimento/execução piso, reparação pavimento, pintura (31/12/2018)= 19.464,35 €.

30. Em conclusão, relativamente à segunda questão, e nos termos indicados anteriormente, nos respectivos números, **relativamente ao investimento de 1.101.887,57 € (sendo 429.067,97 € de 2017 e 672.819,60 € de 2018):**

i) é de aceitar como aplicação relevante, no âmbito do RFAI, o investimento de 922.864,35 €, sendo 367.200,00 € em 2017 e 555.664,35 € em 2018 e, no âmbito da DLRR, é integralmente relevante o investimento imputado de 397.179,62 €, sendo 228.179,62 € em 2017 e 169.000,00 € em 2018;

ii) não é de aceitar como aplicação relevante, no âmbito do RFAI, o remanescente, no montante de 179.023,22 €, sendo 61.867,97 € em 2017 e 117.155,25 € em 2018.

C. Quanto à condição da “criação de postos de trabalho”.

1. A terceira questão em discussão é a de saber se a Requerente cumpriu a condição da “criação de postos de trabalho”, nos termos da alínea f) do nº 4 do artigo 22º do Decreto-Lei nº 162/2014, para o que é ainda necessário primeiro determinar aquele conceito, começando pela interpretação das partes.
2. A Requerente considera que *“importa verificar é se o investimento realizado pela A... foi indutor, ou não, da criação de postos de trabalho, querendo com isto significar que o que importa averiguar é se, por causa do investimento, foram criados postos de trabalho, devendo buscar-se o nexo causal entre o investimento e o posto criado e se esse emprego criado pelo investimento foi mantido ao longo do tempo”*.
3. Já a Requerida entende que o investimento relevante tem que proporcionar a criação líquida de emprego, na empresa e na região, à custa de contratados sem termo e demonstrando o nexo de causalidade entre os postos de trabalho criados e o investimento considerado relevante.

Acrescenta ainda que *“apesar da Requerente questionar o conceito explicitado no RIT, designadamente, a essencialidade do nexo de causalidade entre a realização do investimento considerado relevante e a criação líquida de postos de trabalho, a verdade é que não explica, de que outro modo pretende demonstrar, que os postos de trabalho eventualmente criados foram justificados pelo investimento relevante e não pelo investimento pré-existente ou por qualquer outra circunstância”*.

4. Para analisar esta questão teremos, desde logo, de verificar as disposições aplicáveis, relativamente ao emprego, a nível comunitário e nacional.
5. O nº 32 do artigo 2º do RGIC, no âmbito das **definições genéricas**, identifica que *«aumento líquido do número de trabalhadores»* é o *“aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respectivas fracções de trabalho anual”*.

6. Mas é de realçar que apenas é feita menção no RGIC, no capítulo específico sobre os auxílios com finalidade regional (subsecção A, da Secção I, capítulo III), às condições relativas ao número de trabalhadores, concretamente no nº 9 do artº 14º, “[q]uando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados”, descritos no nº 4 (alíneas b) e c)), ou seja, “decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos”.

Nesse caso:

- “a) O projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período;
- b) Cada posto de trabalho deve ser preenchido no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos; e
- c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME”.
7. O artigo 5º do Anexo I do RGIC define que os efectivos correspondem ao número de Unidades de Trabalho-Ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que trabalharam na empresa em questão ou por conta dela a tempo inteiro durante todo o ano considerado, sendo que o trabalho das pessoas que não tenham trabalhado todo o ano, ou que tenham trabalhado a tempo parcial, independentemente da sua duração, ou o trabalho sazonal, é contabilizado em fracções de UTA.

Os efectivos são compostos por trabalhadores, pessoas que trabalham para essa empresa, com um nexo de subordinação com ela e equiparados a trabalhadores à luz do direito nacional, proprietários-gestores e sócios que exerçam uma actividade regular na empresa e beneficiem das vantagens financeiras da mesma.

8. Em conclusão, no quadro normativo comunitário relevante, apenas podem ser aplicadas as “definições” relativas ao emprego, nos “auxílios regionais” (como o RFAI), quando os custos elegíveis sejam calculados por referência aos custos salariais estimados; sendo então, só nesse caso, que o investimento deve conduzir ao aumento líquido do número de

trabalhadores no estabelecimento, preenchido nos três anos seguintes à sua conclusão e mantido pelo mesmo prazo.

Dito de outra forma, os critérios determinados em cada definição não são genéricos ou extrapoláveis e só podem ser aplicados quando sejam enquadráveis. Pelo que não podemos invocar uma obrigação, relativamente a algo que não está previsto no contexto específico em causa.

9. Quanto ao “desenvolvimento sustentável” no âmbito dos apoios comunitários, referido pela Requerida, o considerando 31) do RGIC tem a referência de que “*Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável*”³⁹.

No entanto, aquela menção é relativa ao contexto sustentável do “apoio [/incentivo] ao investimento” e do “apoio [/incentivo] à criação de emprego”, sendo que este não se verifica no RFAI (e não tem enquadramento na DLRR).

O que é evidenciado conceptualmente no considerando 35), ao mencionar que “[a] fim de não favorecer o investimento em capital em relação ao investimento nos custos da mão de obra, deve prever-se a possibilidade de quantificar os auxílios regionais ao investimento com base quer nos custos do investimento quer nos custos salariais do emprego diretamente criado por um projeto de investimento”⁴⁰.

É de referir ainda, neste contexto, que, no Relatório do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, de Maio de 2019, é considerado que o “Objectivo Extrafiscal do RFAI” é o aumento do investimento e crescimento da economia, a modernização e aumento da competitividade e a diminuição das assimetrias regionais.

10. No Direito interno, relativamente à criação de postos de trabalho, a disposição está exclusivamente no Decreto-Lei nº 162/2014 (DL 162), e não na Portaria de regulamentação, sendo, pela alínea f) do nº 4 do artigo 22º, somente: podem beneficiar dos incentivos do RFAI (que é um “auxílio regional”) os sujeitos passivos de IRC quando “*Efectuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a*

³⁹ Nosso sublinhado.

⁴⁰ Nosso sublinhado.

sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)'' [três anos para as PME e cinco nos restantes casos].

11. Do ponto de vista meramente textual, é, portanto, exigida a:

- i) criação de postos de trabalho,
- ii) proporcionada pelo investimento e
- iii) a sua manutenção por três anos.

Daqui resulta que, de forma literal, estamos a falar da criação de emprego em resultado do investimento relevante, devendo ambos ser mantidos pelo mesmo prazo.

Ora, de tal só podemos concluir que está em causa a criação de emprego exclusivamente relativo ao investimento relevante, e não globalmente na entidade.

Se a criação de emprego é proporcionada pelo investimento, mas até especificamente apenas pelo que seja relevante, parece claro que a aferição é na relação entre estes dois parâmetros: o emprego criado pelo investimento relevante.

Portanto, a própria definição da exigência de novos postos de trabalho, em si mesma, exclui a que seja criada pelo investimento que não seja relevante, donde, por maioria de razão, também não podem ser tidos em conta os movimentos no emprego no remanescente da actividade.

12. Mas se assumirmos que o legislador não consagrou as soluções mais acertadas, não soube exprimir o seu pensamento em termos adequados ou não nos cingirmos à letra da lei, teremos de, conforme artigo 9º do Código Civil, proceder à sua interpretação, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

13. Desde logo, podemos considerar que, não tendo a Portaria nº. 297/2015 regulamentado esta questão, o Direito nacional consagrou as especificidades que, neste âmbito, estão previstas no RGIC, não criando restrições adicionais.

Ora, como já vimos, as disposições comunitárias só determinam, por um lado, obrigações no caso de os custos elegíveis, que são a base do incentivo⁴¹, terem uma componente em

⁴¹ Que, por aplicação de uma taxa, determinam o valor que constitui o incentivo.

função da criação de emprego, concretamente dos seus encargos por dois anos (individual ou cumulativa com o investimento).

E, por outro, consideram que o emprego directamente criado por um projecto de investimento é aquele ligado à actividade relacionada com o investimento, incluindo o emprego criado na sequência do aumento da taxa de utilização da capacidade criada pelo investimento.

Não prevendo a DLRR condicionantes ao emprego, o RFAI não o inclui nos custos elegíveis, nem com base nos referidos encargos por dois anos, nem por atribuição de qualquer apoio associado com outro critério.

Ou seja, a criação de postos de trabalho proporcionado por investimento relevante é uma condição de candidatura e não de elegibilidade de custos.

14. Relativamente ao contexto contemporâneo nacional, deve ser destacado que o (então vigente) artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais identificava que o apuramento do benefício se fazia com base nos encargos com a criação de emprego, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado e indicava que eram apurados em termos líquidos, tudo condições que não se verificam no RFAI.

Ao que acresce ainda que a aferição da criação era a do universo em causa, pela alínea d) do número 2 do EBF, sendo: «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Portanto, em regulamentação vigente aquando da criação do CFI, não só era explicitado no EBF que a criação de postos de trabalho era expressamente líquida e com contrato sem termo, quanto, ainda assim, apenas relativamente a um grupo específico de trabalhadores, nesse caso, dos elegíveis (jovens e desempregados de longa duração), não sendo, portanto, aferido globalmente na empresa.

Tudo também conforme com a regulamentação comunitária contemporânea do RFAI, conforme verificámos já no RGIC.

15. Relativamente a estas duas posições, sobre a condição da criação de emprego no RFAI, no sentido da aferição ser de forma global e líquida na entidade ou apenas directamente relacionada com o investimento, podem ser referidos dois acórdãos arbitrais.
16. No primeiro sentido, destacamos o proferido no processo nº 565/2018-T, de Novembro de 2019, com as seguintes conclusões (mas salientando que a árbitro Presidente depois veio a rever essa sua posição, no processo nº 546/2020-T, de Janeiro de 2022, para o outro sentido em causa):

“Constituindo o RFAI uma medida excecional de fomento à empregabilidade e de incremento do rendimento *per capita* das regiões desfavorecidas, no quadro de direito europeu acima assinalado, a aferição da criação e manutenção dos postos de trabalho reclamados pela alínea f) em análise deve ser efetiva, ao nível da entidade que aufero o benefício, pelo que se afigura que a comparação há-de ser feita nos moldes preconizados pela Requerida, *i.e.*, globalmente, pois só assim se pode afirmar que o investimento tenha sido indutor da criação de postos de trabalho, pressuposto que, segundo entendemos, deve ser incremental. Aliás, a condição que a lei impõe de criação incremental de postos de trabalho no ano do investimento (2014) é medida em função do número global de trabalhadores da entidade, a 31 de dezembro, face à média dos 12 meses anteriores, não havendo razão para adotar critério distinto em relação à manutenção dos postos de trabalho nos anos subsequentes”.

17. No segundo sentido citamos, da Decisão Arbitral no processo nº 307/2019, de Março de 2020:

“Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se que a referência feita na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

Com efeito, o regime legal em questão foi criado pela Lei 10/2009, no âmbito da Iniciativa para o Investimento e o Emprego, designada por Programa IIE, que visou “*promover o crescimento económico e o emprego, contribuindo para o*

reforço da modernização e da competitividade do País, das qualificações dos Portugueses, da independência e da eficiência energética, bem como para a sustentabilidade ambiental e promoção da coesão social”.

No âmbito do programa IIE, incluíram-se medidas de «Apoio especial à actividade económica, exportações e pequenas e médias empresas (PME)» e de «Apoio ao emprego e reforço da protecção social» (cfr. als. d) e e) do n.º 1 do art.º 2.º da Lei 10/2009).

No quadro daquele programa, o RFAI 2009 foi criado como “*um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento*”, conforme resulta do art.º 1.º do mesmo Regime.

Foi, assim, o regime em questão, expressamente e no que para o caso interessa, formulado como um incentivo ao investimento (gerador de crescimento económico) tendo em vista o reforço da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, explicando-se dessa forma a al. f) do n.º 4 do art.º 22.º CFI, que radica na al. f) do n.º 3 do art.º 2.º do RFAI 2009, criado pela referida Lei 10/2009.

Neste contexto, a criação de emprego previsto na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º CFI, deverá ser entendido como um requisito *sine qua non* do direito ao benefício fiscal, já que é esse um dos propósitos assumidos pelo legislador e consta expressamente da letra da lei

Não obstante não se poderá, nem deverá, julga-se, esquecer que o regime em questão visará, à frente daquele propósito, fomentar o investimento, para além da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, sendo essencialmente um regime de apoio ao investimento, e não ao emprego.

Neste quadro, portanto, e na leitura e interpretação do regime em questão, dever-se-á sempre ter presente em primeira linha a ideia do incentivo ao investimento, sendo a criação de emprego uma condição, mas não o fundamento, do direito ao benefício fiscal.

Assim, e tendo presente igualmente as finalidades de modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, dever-se-á concluir

que o regime em questão visa promover o investimento modernizador, que aumente a competitividade do país, e fomente a actualização, ou a aquisição de novas, competências pelos trabalhadores.

[...]

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

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

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

18. Tudo visto, também defendemos este último sentido, tendo portanto o entendimento que a criação de postos de trabalho, no âmbito do RFAI, que é um auxílio regional, previsto na alínea f) do nº 4 do artigo 22º do Decreto-Lei nº 162/2014, está especificamente associado ao investimento que o proporciona, devendo ser mantido pelo período de três anos (nas PME).
19. Alega a Requerida que um dos objectivos da Requerente, com o investimento, era a automação da produção, pelo que seria contraditório que pretendesse admitir funcionários, tendo acrescentando, na inquirição testemunhal, que as peças injectadas eram “automaticamente” retiradas e embaladas.

Ora tal não corresponde à realidade descrita pelas testemunhas arroladas pela Requerente, que indicaram que eram necessários funcionários para o embalamento, dado que o automatismo terminava com a retirada da peça da máquina de injeção.

Aliás, dada a maior complexidade técnica da operação, e com as três novas máquinas, a montante, jusante e acompanhamento do processo, foi necessário proceder à admissão dum funcionário, mais qualificado do que os já existentes.

Acresce que foi também indicado que, fruto do maior volume, dimensão e complexidade de moldes a utilizar, bem como a consequente redução da subcontratação nesta área, a Empresa necessitava de admitir uma desenhadora.

Por fim, em função do aumento da capacidade de produção, indicaram também as testemunhas da Requerente que foi necessário admitir um funcionário para a gestão operacional.

20. Consta no RIT que, em cumprimento da notificação da AT, a Requerente apresentou, em 04 de Dezembro de 2019:

- ✓ Listagem de funcionários, com periodicidade mensal desde dezembro de 2016 até dezembro de 2018, discriminada por admissões e demissões e respetivas datas de produção de efeitos, vínculo contratual (contrato a termo e sem termo);
- ✓ Cópia dos comprovativos de comunicação de admissão de trabalhador à Segurança Social nos anos de 2017 e 2018;
- ✓ Cópia dos contratos de trabalho a termo certo dos trabalhadores admitidos nos anos de 2017 e 2018;
- ✓ Cópia de declarações de tomada de conhecimento pelo trabalhador da convolação de contrato a termo em contrato de trabalho por termo indeterminado;
- ✓ Cópia do "anexo B - Fluxo de Entradas ou Saídas de Trabalhadores" do relatório único sobre emprego e condições de Trabalho enviado à ACT (Autoridade para as Condições do Trabalho), nos anos de 2017 e 2018;
- ✓ Foram ainda aduzidas notas explicativas relativas ao movimento de

entradas de novos trabalhadores nos referidos exercícios que damos por reproduzidas no quadro seguinte:

Nome trabalhador	Categoria	Admissão	Tipo Contrato/Validade	Alter. p/ sem termo
M...	Aprendiz	03-01-2017	com termo	02-01-2018
N...	Operador logística ind.	03-01-2017	sem termo	
O...	Operador máquinas	03-01-2017	sem termo	
K...	Desenhadora	07-11-2017	com termo	06-11-2018
C...	Aprendiz	01-10-2018	com termo	30-09-2019
E...	Operador máquinas	15-10-2018	com termo	14-10-2019
B...	Apoio administrativo	01-11-2018	com termo	31-10-2019

21. Já a Requerente identifica no PPA, especificamente, os trabalhadores que considera admitidos no âmbito do investimento⁴²:

- “Em virtude do investimento para produção de peças de maior dimensão e de peças para o setor alimentar (que não substitui, mas acresceu às peças já produzidas pela A...), foi necessário contratar um trabalhador para a área da concepção de moldes. Concretamente, foi contratada a trabalhadora K..., para a categoria profissional de Desenhadora, a qual foi admitida na empresa em 7/11/2017. Embora inicialmente com contrato a termo, a referida trabalhadora passou a contrato sem termo em Dezembro de 2018, pois que as exigências da sua contratação se demonstraram constantes.
- Para o departamento de produção e controlo de custos, em virtude do alargamento do leque de produção e do novo segmento de negócio em que a A... entrou, foi necessário contratar uma pessoa para dar resposta ao aumento de trabalho nesta área em virtude do maior número de máquinas de injeção, da mais complexa gestão da matéria prima, para a gestão da produção propriamente dita, por forma a garantir o cumprimento dos prazos de entrega. Para fazer face às referidas necessidades, foi contratado o trabalhador B..., que embora inicialmente admitido na empresa em 1/11/2018, logo transitou para contratado sem termo em Dezembro de 2018.

⁴² Nossos sublinhados.

- Por fim e não menos relevante, a A..., em virtude da maior capacidade produtiva do seu estabelecimento, viu-se na necessidade de contratar trabalhadores para o sector da produção, para operarem directamente as máquinas de injeção entre outros. Estes trabalhadores carecem de um período de formação inicial para aquisição de conhecimentos sobre as máquinas com que vão operar. Assim, foi contratado o trabalhador C..., em 1/10/2018, que veio a sair da empresa em Outubro de 2020, tendo sido substituído pelo trabalhador D..., admitido na empresa para a mesma função em Junho de 2020, e ainda hoje ao serviço da A... .
- Para a produção propriamente dita, foram ainda contratados os trabalhadores:
E...- contratado em Outubro de 2018, e ainda hoje ao serviço da A...;
F...- admitida em Agosto de 2019, e ainda hoje nos quadros da A...;
G...- admitido em Dezembro de 2019, e anda hoje é trabalhador da A...”.

22. Embora não seja integralmente coincidente a informação referida nos dois números anteriores, em qualquer caso, resulta claro que existem três trabalhadores que correspondem a criação de postos de trabalho, actualmente ainda ao serviço da Requerente e com contrato sem termo, proporcionado pelo investimento, concretamente:

- i) K..., admitida a 07/11/2017, com a categoria de desenhadora, para a área de produção de moldes, relacionada com as peças de maior dimensão e para o sector alimentar, possível pela aquisição das três novas máquinas de injeção, tendo por isso presente a relevância da autonomia da Requerente na concepção e produção de moldes, que também obrigou à colocação duma nova ponte rolante, para passar a capacidade do transporte de 2 para 10 toneladas;
- ii) E..., admitido a 15/10/2018, com a categoria de operador de máquinas, especificamente para a produção fabril;
- iii) B..., admitido a 01/11/2018, com a categoria de apoio administrativo, para o departamento de produção e controlo de custos, em virtude do novo segmento de

negócio e do alargamento do leque de actividade, também com implicações ao nível da gestão da matéria-prima.

23. **Em conclusão, relativamente à terceira questão, consideramos provado que a Requerente cumpriu a condição prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, dado que o investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção por mais de três anos, concretamente os três referidos funcionários.**

D. Quanto ao cumprimento das obrigações acessórias.

1. Nos termos legais, tem de ser disponibilizada informação que permita à AT verificar o cumprimento do previsto no artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, nomeadamente, a *“[d]escrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da presente portaria”* e a *“[i]dentificação da data e custo de aquisição de todas as aplicações relevantes, bem como listagem das faturas que titulem a respetiva aquisição”*, bem como *“documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, conforme determina no artigo 25.º*.
2. Ora, conforme transcrito acima, a Requerente disponibilizou a informação necessária à AT, tendo em conta as informações prestadas no âmbito do processo inspectivo e das várias visitas às instalações, nomeadamente a disponibilização da candidatura ao SIIP (que ficou transcrito no RIT) e a resposta que deu à notificação da AT, que incluía a descrição dos objectivos e equipamentos do projecto de investimento, a cópia dos contratos de trabalho a termo certo dos trabalhadores admitidos, cópia de declarações de tomada de conhecimento da convolação para termo indeterminado e notas explicativas relativas ao movimento de admissões.
3. **Quanto a esta última questão, resulta claro que a Requerente cumpriu as obrigações acessórias**, para permitir a verificação do cumprimento dos dois requisitos em causa (ao investimento e postos de trabalho).

V. RECLAMAÇÃO GRACIOSA

1. Quanto à decisão da reclamação graciosa:

a) Relativamente ao investimento, ao invés do invocado pela AT que

“Conforme ficou demonstrado no RIT (fts. 24 a 33), o investimento que a reclamante considerou elegível para efeitos dos benefícios fiscais quer do RFAI quer da DLRR, nos anos de 2017 e 2018, tem características de uma remodelação praticamente geral na medida em que abarcou edifícios, máquinas, instalações várias, condutas e equipamentos complementares.

Ora, tratando-se de um investimento de substituição, **não satisfaz qualquer uma das condições que integram o conceito de investimento inicial, encontrando-se, por tal motivo, excluído do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina o RFAI** (bem como da DLRR, conforme se demonstra de seguida).

Para efeitos da DLRR e em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CFI, também apenas são elegíveis as aplicações relevantes que respeitem a um Investimento inicial, conforme preceituado no artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que estabelece que *"para 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 2 do artigo 2.º da presente portaria"*.

Ora, os investimentos elegíveis para efeitos do benefício fiscal da DLRR também foram considerados elegíveis para efeitos do RFAI, nos anos de 2017 e 2018.

Tais investimentos, mais bem caracterizados no RIT (tis. 44 a 46), foram considerados de substituição e por isso não se configuram como um "investimento inicial^a, conforme exige o regime da DLRR, pelo que não satisfazem qualquer uma das condições que integram o conceito de

investimento inicial (cf. § 49 do artigo 2º do RGIC e na alínea d) do nº 2 do artigo 2º da Portaria n.º 297/2015), nomeadamente o enquadramento efetuado pela reclamante na tipologia "aumento da capacidade do estabelecimento", encontrando-se, por tal motivo, também excluídos do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina a DLRR”.

parte (significativa) do investimento deve ser considerado “inicial” na referida tipologia de “aumento da capacidade do estabelecimento”, conforme acima justificámos.

b) Relativamente ao considerado sobre a criação de postos de trabalho, nomeadamente que,

“E é aos sujeitos passivos que cabe a demonstração do nexo de causalidade entre o investimento realizado e os novos postos de trabalho criados, compreendendo estas funções específicas, com conteúdo funcional compatível com o investimento, correspondendo, portanto, a necessidades permanentes desse investimento para operar conforme pretendido. Os respetivos contratos de trabalho devem acompanhar essa demonstração”.

ou

“De referir que, conforme se deu conta no RIT, a aferição da criação de postos de trabalho nos mencionados períodos assumiu um carácter genérico, porquanto não foi demonstrado o nexo de causalidade entre os postos de trabalho especificamente criados e os investimentos realizados e considerados relevantes. Ou seja, não há qualquer garantia de que os ténues incrementos observados estejam relacionados com o investimento concretizado”.

e

“Por tal motivo, ainda que estivéssemos perante a criação líquida de postos de trabalho nos períodos de 2017 e 2018, não tendo sido identificados os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento realizado, para cada um dos anos em causa, nem tão pouco demonstrado o nexo de causalidade entre os investimentos realizados e os alegados postos *de*

trabalho criados, sempre ficaria por verificar um requisito essencial para obtenção do direito ao benefício fiscal do RFAI”.

Constata-se que não apenas a AT partiu do pressuposto incorrecto da condição ser analisada globalmente na entidade quanto nunca poderia aferir a criação de emprego, dado que só poderia relevar o que fosse proporcionado pelo investimento elegível e considerou este como sendo integralmente nulo.

Mas se fosse analisado devidamente o investimento, com base na descrição dos objectivos e equipamentos do projecto, remetida pela Requerente e toda a documentação do SIIP disponibilizada, conjuntamente com a cópia dos contractos de trabalho a termo certo dos trabalhadores admitidos, cópia de declarações de tomada de conhecimento da convolação para termo indeterminado e notas explicativas relativas ao movimento de admissões, e tudo de forma integrada, concluiria que não existiam fundamentos para o indeferimento.

VI. DECISÃO

Considerando que:

- 1) no âmbito do RFAI, é de ter por elegível o investimento de 922.864,35 €, sendo 367.200,00 € em 2017 e 555.664,35 € em 2018 e é de não aceitar como elegível o montante de 179.023,22 €, sendo 61.867,97 € em 2017 e 117.155,25 € em 2018, e, no âmbito da DLRR, é de ter por integralmente elegível o investimento imputado de 397.179,62 €, sendo 228.179,62 € em 2017 e 169.000,00 € em 2018;
- 2) deve aceitar-se, no âmbito do RFAI, o valor da dotação de benefício fiscal de 91.800,00 € em 2017⁴³ e de 138.916,09 € em 2018⁴⁴, de que decorre a integral aceitação da dedução à colecta de 33.817,92 € em 2017 e de 22.605,74 € em 2018;
- 3) é de fixar, no âmbito da DLRR, a integral aceitação da dedução à colecta de 6.317,96 € em 2015 e de 16.500,00 € em 2016;

⁴³ 25% de 367.200,00 €.

⁴⁴ 25% de 555.664,35 €.rg

4) em execução de sentença terá de se reduzir o saldo de dotação de RFAI que transita para 2018 e 2019, respectivamente, de 73.449,07 € e 219.048,23 € para 57.982,08 €⁴⁵ e 174.292,43 €⁴⁶.

O Tribunal decide:

- a) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade e anulando:
- i) a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa proferida no processo n.º ...2020...;
 - ii) a liquidação do montante global de € 92.608,70 (noventa e dois mil, seiscentos e oito euros e setenta cêntimos), soma das liquidações de IRC com os n.º 2020... e n.º 2020..., referentes, respectivamente, aos exercícios de 2017 e 2018, liquidações de juros n.º 2020..., n.º 2020... e n.º 2020... e acertos de contas n.º 2020... e n.º 2020...;
- b) condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, contados com base nas quantias de € 45.672,48 (quarenta e cinco mil, seiscentos e setenta e dois euros e quarenta e oito cêntimos) e de € 46.936,22 (quarenta e seis mil, novecentos e trinta e seis euros e vinte e dois cêntimos), desde as datas dos respectivos pagamentos até ao integral reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 61.º do CPPT, artigo 559.º do Código Civil, e da Portaria n.º 291/2003, de 8/4.

VII. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) é fixado o valor do processo em € 92.608,70 (noventa e dois mil, seiscentos e oito euros e setenta cêntimos).

⁴⁵ 91.800,00 € - 33.817,92 €.

⁴⁶ 57.982,08 € + 138.916,09 € - 22.605,74 €.

VIII. CUSTAS

Nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € 2.754,00 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de Fevereiro de 2023

Os Árbitros,

Fernando Araújo
(Presidente)

André Festas da Silva

Luís Cupertino Ferreira
(relator)

A redacção do presente acórdão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.