

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 235/2023-T

**Tema: IRC - RFAI. Investimento inicial. Aumento da capacidade produtiva.
Elegibilidade de investimentos e benefícios fiscais ao abrigo do RFAI e DLRR**

SUMÁRIO: Um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de investimento novo e adicional que seja, simultaneamente incremental em relação ao investimento já existente, em termos de capacidade instalada, não integra o conceito de investimento inicial, bem como as aquisições de ativos isolados e as reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado de novo” não cumpre com os requisitos de acesso ao RFAI e do DLRR.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., **S.A.** contribuinte n.º ..., com sede em ..., ..., ..., requereu a constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária (abreviadamente Regime Jurídico da Arbitragem Tributária [RJAT]) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (Portaria de Vinculação), das demonstrações de liquidação de IRC relativas ao ano de 2017 (liquidação n.º 2022 ..., de 09.12.2022) e ao ano de 2018 (liquidação n.º 2022 ... de 14.12.2022), de, respetivamente, 44.618,58€ e 73.208,94€, liquidações de juros compensatórios por retardamento da liquidação de 2017 (liquidação n.º 2022 ... de 13.12.2022) e de 2018 (liquidação n.º 2022 ... de 16.12.2022), de, respetivamente, 15.068,81€ e 13.967,23€, e respetiva liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido de 2018 (liquidação n.º 2022 ... de 16.12.2022) de 1.131,84€, no valor global de 147.995,40€.

É Requerida a **Administração Tributária e Aduaneira, AT**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 4 de abril de 2023.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 26 de maio de 2023, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 14 de junho de 2023.

No dia 4 de setembro de 2023, a Requerida, apresentou Resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, e juntou o Processo Administrativo.

2. Saneamento

O Tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe no artigo 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa

3. Matéria de facto

3. 1. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma Sociedade Comercial, com sede Águeda, e que se dedica à produção e comercialização de mobiliário metálico para escritório; (cfr. doc. 3 junto com o PPA);
- b) A Requerente está enquadrada para efeitos de IRC no regime geral e para efeitos de IVA no regime normal de periodicidade mensal; (cfr. doc. 3 junto ao Requerimento Inicial).
- c) No período de 2015 a 2020, a Requerente realizou investimentos na sua atividade, adquirindo equipamentos produtivos, softwares e da remodelação do seu layout produtivo ao nível da estrutura existente das Fábricas 1 e 2, ambas situadas em Águeda, conforme os mapas seguintes:

Ano 2016 - Investimentos

N.º Ativo	Descrição do Bem	Montante
1601	Obras Edifício Administrativo (Fachadas + Telhado)	24 896,40
1603	Obras Reparação Telhado Fab 1	15 000,00
1605	Colocação Piso Alcatrão	5 051,00
1606	Estanteria p/ Caixas Epoxy Pintura Fab 1	2 000,00
1611	Molde Tirar Enchimento Suporte Screen 4 Cav.	2 750,00
1615	2 Impressora Térmica Zebra ZT 230	1 510,00
1616	Impressora 3D Beethfirst GT 2016	1 494,47
1617	PC S! I5 4460, 1TB + Monitor Dell	2 398,80
1618	PC Spetre 15 8 GB	1 470,58
1620	PC HP Probook I5, p/ Escritório	1 332,49
1621	2 PC NB Dell Touch I7	3 733,52
1622	PC S! I5 4460, 1TB (GB p/ escritório)	1 907,13
	Total	63 544,39

Ano 2017 - Investimentos

N.º Ativo	Descrição do Bem	Montante	Observações
1640	Telhado Novo, Pav 4 5 FABI	49 660,00	Substituição do telhado
1641	Obras Piso Armazém Chapa FABI	5 000,00	Substituição de Piso
1646	Janelas Novas FABI	3 370,00	Substituição de Janelas
1648	Salvagnini P4 Contralamina/Lamina/Segmentos/Bomba	127 131,33	Upgrade de componentes
1649	Salvagnini S4 laminas	10 307,44	Upgrade de componentes
1650	Máquina Soldar por pontos	1 040,00	Máquina de soldadura
1651	Máquina c/ Tesoura Corte SWEMAQ	8 094,65	Máquina de costura e Tesoura de corte
1652	Molde Nivelador c/ Fêmeas	2 650,00	Molde
1653	Molde Cad. Torre + Plantilla	1 852,50	Molde

1654	Molde Cad. Nina	2 500,00	Manutenção de Molde
1655	Máquina Rebitar pneumática	1 250,00	Máquina rebitar pneumática - ferramenta
1665	Servidor HP ML350 p/ gab. Técnico	9 806,04	Switch TP - Link
1674	4 Bebedouros Agua p/ Trabalhadores	1 014,00	Equipamento Social
1675	Carros de Armários p/ Soldadura	1 386,20	Perfis
	Total	225 062,16	

Ano 2018 – Investimentos

N.º Ativo	Descrição do Bem	Montante	Observações
1678	Obras F2 P/ Instalação Máquina Corte Tubo	24 789,71	Obras para instalação de máquina
1679	Grande Reparação Telhado F2	36 719,46	Reparação de telhado
1681	Obras P/ Saneamento Águas Fluviais / Industriais	31 504,73	Obras de saneamento
1682	Obras p/ Águas Industriais	10 631,45	Depósito para acumulação de águas e obras inerentes
1686	Obras Zona Montagem F2	2 137,93	Fornecimento e montagem de material em máquina de plastificar.
1687	Instalação Rede de Ar Comprimido	4 144,91	Fornecimento e montagem de rede de ar comprimido
1688	Máquina Soldar EWM Phoenix com Jogos Roletos	5 350,00	Máquina de Soldar
1689	2 Robots/Galbaritos Soldadura Estrutura Nos	26 265,00	Componentes/Ferramentas para máquinas
1690	Sistema Segurança p/ Balance/Prensa Hidraulica	3 000,00	Alteração e Montagem do sistema de segurança prensa hidráulica
1691	Quinadora Elétrica Adira BB0050 F1	73 795,75	Quinadora Eletrica
1692	Grande Reparação Puncionadora GOITI	6 168,06	Reparação punçoadora
1693	Molde Casco Torre 2	1 852,00	Molde
1695	Reposição Automatica Tinas F1 Pintura	1 470,00	Reposição Nível Tinas
1714	Puncionadora Salvagnini	14 215,61	Reparação Máquina Salvagnini
1717	Pintura F1	5 659,33	Reparação Linha Pintura
1718	Grande Reparação Lâminas Guilhotina – Puncionadora	1 603,24	Substituição Lâminas Guilhotina Punçoadora
1719	Grande Reparação Goiti F1	1 599,96	Reparação Punçoadora
1720	Grande Reparação Puncionadora GOITI F1	1 071,16	Reparação Punçoadora
1721	Grande Reparação Puncionadora GOITI F1	1 897,97	Reparação Punçoadora
1722	Grande Reparação Máquina Salvagnini F1	4 439,85	Reparação Máquina Salvagnini
1723	Grande Reparação Salvagnini F1	9 909,37	Reparação Máquina Salvagnini
1724	Grande Reparação Salvagnini F1	3 915,77	Reparação Máquina Salvagnini
	Total	272 141,26	

d) A Requerente, foi objeto de um procedimento de inspeção externa realizado em cumprimento das ordens de serviço n.ºs OI2021... e OI2021... e que incidiu sobre IRC dos anos de 2017 e de 2018; (cfr. doc. 3 junto com o PPA).

e) Na sequência do referido Projeto de Correções, a Impugnante exerceu, a 17 de outubro de 2022, o seu Direito de Audição, tendo, por via de um novo Projeto Relatório emitido pela

equipa de inspeção, exercido exatamente nos mesmos termos, novo Direito de Audição a 15 de novembro de 2022; (cfr. doc 2 junto com o PPA).

f) Através do Ofício n.º 2022 ..., de 5 de dezembro de 2022, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária.

g) Na sequência da Inspeção Tributária a AT emitiu:

- as liquidações adicionais de IRC, n.º 2022 ..., de 09.12.2022 e liquidação n.º 2022 ... de 14.12.2022, referentes aos anos de 2017 e 2018, nos montantes de € 44.618,58€ e € 73.208,94, respetivamente

- as liquidações de juros compensatórios por retardamento da liquidação, n.º 2022 ... de 13.12.2022 e n.º 2022 ... de 16.12.2022, relativas aos exercícios de 2017 e 2018, nos montantes de € 15.068,81 e € 13.967,23, respetivamente;

- a liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido, n.º 2022 ... de 16.12.2022, relativa ao exercício de 2018 no montante de 1.131,84€.

h) A Requerente no período de 2017 procedeu a dotação de RFAI no montante de € 56 265,54, o qual foi utilizado nos períodos de 2017 e 2018, via deduções à coleta da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos mesmos anos. No campo 355 do quadro 10 das declarações de rendimentos modelo 22 de IRC, dos períodos de 2017 e 2018, a A... deduziu à coleta € 28.767,29 e € 60 261,94 (deste valor, € 29 800,21 corresponde ao valor de saldo que transitou de 2017 e foi utilizado em 2018), respetivamente, conforme consta dos quadros 74 dos respetivos anexos D (Anexo 1); (cfr. pág. 14 RIT).

i) A Requerente no período de 2017 deduziu RFAI no montante de € 2.301,96 respeitante a saldo não deduzido no período anterior, pelo que apenas o valor de € 26 465,33 respeita a dotação de RFAI do período de 2017; (cfr. pág. 14 RIT).

j) No período de 2018, a Requerente procedeu a dotação de RFAI no montante de € 68 035,32, o qual utilizou parcialmente (no total de € 30.461,73) naquele período via deduções à coleta da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do mesmo ano; (cfr. pág. 15 RIT).

k) Entre 2015 e 2020 a Requerente admitiu dois trabalhadores com contrato sem prazo:

- em 2018, B... afeto à quinadeira elétrica; (cfr. RIT pág. 31 e 32).

- em 2019, C..., afeto ao serviço de montagem; (cfr. RIT pág. 31 e 32).

l) A Requerente admitiu, ainda nesse período, 7 trabalhadores com contratos a prazo; (cfr. RIT)

3.1. Factos não provados

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

3.3. Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância das questões de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral com base na análise crítica dos documentos juntos aos autos, tendo sido seleccionada de acordo com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.º 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT e teve em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

4. Matéria de Direito

A questão a decidir é determinar se a Requerente aplicou corretamente o RFAI e DLRR nos exercícios de 2017 e 2018, ou se houve incumprimento no que respeita à realização de investimento inicial e criação de postos de trabalho.

4.1. Posição da Requerente

A Requerente alega que os investimentos, realizados nos períodos de 2017 e 2018, são elegíveis para efeitos do benefício fiscal RFAI e DLRR.

Afirma que: *“os investimentos fizeram parte de um projeto global realizado no período de 2015 a 2020, pelo que deve ser visto no ponto de vista global e não anualmente ou separadamente, como a AT o faz.*

Neste sentido, relacionado com o investimento analisado no presente documento estão dois projetos importantes para a Impugnante, o Projeto de Internacionalização e o Projeto de Aumento da Capacidade Produtiva.

No âmbito do projeto de Internacionalização, a Impugnante assumiu como objetivos estratégicos incrementar o volume de vendas ao nível internacional, melhorar a sua competitividade, melhorar o seu conhecimento, desenvolver a sua criatividade, promover e valorizar as suas marcas, desenvolver e valorizar os seus recursos humanos, desenvolver a prática da inovação e da modernização, ser reconhecida internacionalmente, estar presente em mercados externos exigentes e ser uma referência no setor de mobiliário para escritório pela qualidade e design dos seus produtos e dos seus serviços.

Em suma, e para uma perceção do investimento realizado entre 2015 e 2020, o mesmo permitiu:

- Aumentar a capacidade de Quinagem com a aquisição de uma Quinadeira Elétrica;*
- Aumentar a capacidade de Corte de Tubo com a aquisição de uma máquina de Corte de Tubo;*
- Aumentar a capacidade de corte de tecidos com a aquisição de uma máquina com tesoura automática;*
- Aumentar a capacidade de estampagem;*
- Aumentar a capacidade de soldagem com a aquisição de uma máquina de soldar e de Gabarits, que permitirá igualmente a automatização e a redução de tempos de Setup dos Robots de soldadura;*
- Aumentar a capacidade de pintura com a aquisição de pistolas de última geração que permitem aumentar a velocidade da linha de pintura e a redução de epoxy expelido;*
- Implementar e aumentar a capacidade da operação de cozedura de ganchos que passará a ser feita na empresa, através da aquisição de um forno;*
- Aliado ao aumento da capacidade produtiva previsto para o projeto, também foi necessário:*
- Investir e reforçar a empresa com novas ferramentas e moldes, específicos e indispensáveis ao processo de produção dos produtos associados às novas linhas a implementar;*
- Reforçar o gabinete técnico através de um servidor específico para partilha de base de dados dos desenhos em 2D e em 3D, fundamentais para a industrialização e fabrico dos produtos;*
- Reforçar o setor do serviço de montagem, através da aquisição de uma nova viatura de transporte de mercadorias motivado pela previsibilidade do aumento da produção;*

- *Readaptar os edifícios afetos à produção da Impugnante através de obras de remodelação de pisos, telhados, efluentes de águas industriais, requalificação de ar comprimido e instalação de climatização, necessários e indispensáveis para a concretização do projeto de aumento da capacidade produtiva;*
- *Melhorar e complementar o Know-how e os conhecimentos técnicos não protegidos por patente relacionados com as competências inerentes ao projeto de investimento;*
- *Reforçar a proteção e segurança dos servidores através da aquisição de um sistema NAS e de uma firewall.*

Este projeto, que teve como objetivo o aumento da capacidade produtiva da empresa, previa a criação de, pelo menos, dois postos de trabalho, que se vieram a verificar, conforme comprovado no decorrer do procedimento inspetivo.

As opções de investimento foram definidas de forma a suportar consistentemente a opção estratégica, no quadro da reação à análise qualificada e dinâmica baseada na análise SWOT, com o objetivo de alargar a base exportadora da empresa, incrementando o volume das vendas internacionais.

Com a implementação do projeto de aumento da capacidade produtiva, a empresa adiciona, às suas fortes valências de inovação de base tecnológica, inovação organizacional, inovação de marketing e inovação social, permitindo à empresa suportar o incremento do volume de negócios, da produção e manter-se competitiva nos mercados externos.

Sem prejuízo do referido, há que ressaltar que a quebra da produção existente no exercício de 2020 é justificada pela natural crise que se viveu com o surgimento da COVID-19, tendo afetado não só a atividade da Impugnante como também a generalidade das atividades, principalmente na área da Indústria.

No que respeita aos investimentos em concreto, que incidiram, essencialmente, na Fábrica número 1 e 2, permitiram ajustar a sua estrutura organizacional aos objetivos do projeto de aumento da capacidade produtiva, em discussão no presente documento”.

Sobre a criação dos postos de trabalho, alega a Requerente:

“A Impugnante, no seguimento do procedimento inspetivo transmitiu que “O investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho...”, nomeadamente o “Trabalhador B...” e “Trabalhador C...”, tendo igualmente referido que “Os trabalhadores admitidos mantêm-se na empresa desde a sua admissão. Os postos de trabalho criados no âmbito do investimento serão mantidos na empresa após o final do período mínimo de manutenção do investimento na empresa”.

o final do projeto, a Impugnante criou, com o investimento realizado, e do ponto de vista global, um total de dois postos de trabalho com a tipologia de contrato sem termo.

Pelo exposto, para além dos 2 postos de trabalhos criados através da tipologia sem termo, foram criados, adicionalmente, 7 postos de trabalho através da tipologia com termo, que mais tarde viram estes mesmos contratos convertidos a sem termo.

Cumpra, assim, referir que, durante o período de investimento, para além dos postos de trabalho criados através da tipologia sem termo, já referidos, a Impugnante também criou os seguintes postos de trabalho a termo:

Exercício de 2015 – Trabalhador D..., designer contratado para reforçar o departamento de investigação e desenvolvimento;

Exercício de 2016 – Trabalhador F..., fiel de armazém contratado para reforçar equipa de armazém e produtos acabados;

Exercício de 2017 – Trabalhador G..., engenheiro contratado para a área de planeamento de produção devido ao aumento de produção; Trabalhador H..., soldador Mig-Mag; I..., soldador por pontos, ambos contratados no âmbito do aumento da capacidade necessária para o setor da soldagem;

Exercício de 2018 – Trabalhador J..., montador para a equipa de montagem, reforçando esta equipa a par do colaborador C... (contratado a sem termo);

Exercício de 2019 – Trabalhadora K..., pintora para a secção de pintura.

Pelo exposto, para além dos 2 postos de trabalhos criados através da tipologia sem termo, foram criados, adicionalmente, 7 postos de trabalho através da tipologia com termo, que mais tarde viram estes mesmos contratos convertidos a sem termo”.

Sobre o Benefício DLRR - investimento efetuado pela Impugnante, refere a Requerente: “*Por sua vez, e também à semelhança do referido anteriormente para efeitos do benefício RFAI, a Impugnante não se conforma com as considerações da AT, uma vez que, tal como se comprovou, tratou-se efetivamente de um investimento integrado e unificador que interveio, essencialmente, na zona produtiva da empresa.*

Todos estes investimentos considerados como elegíveis, contrariamente ao referido pela AT, estão integrados num verdadeiro projeto de investimento que, no seu conjunto, permitiram, para o que para o presente caso importa, aumentar a capacidade de um estabelecimento já existente.

Além disso, conforme ficou clarificado no presente documento, e ainda que tenha ficado demonstrado esse aumento, apenas seria necessário demonstrar relação destes investimentos com o investimento inicial, tendo, também este ponto, ficado clarificado com a demonstração efetuada.

Pelo exposto nos articulados anteriores, verifica-se que todos estes investimentos, a que a AT classifica como “reparações”, “isolados”, “substituição” seguiram estrategicamente o projeto de investimento global já largamente descrito no presente documento, tendo ficado comprovado que todos eles cumprem com as condições específicas de acesso ao benefício sendo, por esses motivos, globalmente, elegíveis para efeitos do benefício fiscal DLRR.

Sobre a liquidação dos juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas, alega a Requerente: *“As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respetivas liquidações de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afetam estas, justificando-se também a sua anulação. pelos fundamentos expostos anteriormente, não pode a Impugnante concordar que não sejam aceites os investimentos considerados no âmbito do projeto de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente como elegíveis para efeitos dos benefícios fiscais RFAI e DLRR, e por sua vez, sejam corrigidas as dotações, deduções e saldos transitados na sede dos referidos benefícios fiscais”.*

4.2. Posição da Requerida

A Requerida na Resposta defende que:

“As liquidações promovidas pela AT, em sede de IRC, resultam de correcções meramente aritméticas ao imposto, nos períodos de tributação de 2017 e 2018 das quais resultaram as liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios relativas aos períodos de 2017 e 2018, aqui contestadas, cuja declaração de ilegalidade e consequente anulação, a Requerente vem requerer nesta sede...

A Requerente contesta as liquidações adicionais ante referidas, as quais foram efetuadas na sequência de correcções promovidas pelos SIT, não concordando com as conclusões que as apoiam, manifestadas no RIT

A Requerente considera os investimentos, realizados nos períodos de 2017 e 2018, elegíveis para efeitos do benefício fiscal RFAI e DLRR, ao contrário dos SIT e enquadra os referidos investimentos num projecto realizado no período de 2015 a 2020. Alega, erroneamente, que o investimento realizado, entre 2015 e 2020, configura um investimento único e enquadrado-o como investimento inicial, no âmbito da tipologia “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, prevista na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC. Para o efeito juntou um documento que intitulou “Investimento Inicial 2015-2020” (documento 7 anexo ao ppa).

Este documento foi apresentado no âmbito do procedimento de inspeção, na sequência de solicitação que lhe foi feita no sentido de enquadrar o investimento, para efeitos de DLRR e RFAI.

Defende a Requerente que relacionado com o investimento em análise estão dois projectos importantes, o Projecto de Internacionalização e o Projecto de Aumento da Capacidade Produtiva.

Acrescenta que no âmbito do projecto de internacionalização, “assumiu como objectivos estratégicos incrementar o volume de vendas ao nível internacional, melhorar a sua competitividade, melhorar o seu conhecimento, desenvolver a sua criatividade, promover e valorizar as suas marcas, desenvolver e valorizar os seus recursos humanos, desenvolver a prática da inovação e da modernização, ser reconhecida internacionalmente, estar presente em mercados externos exigentes e ser uma referência no sector de mobiliário para escritório pela qualidade e design dos seus produtos e dos seus serviços.”

E por inerência ao referido projecto de internacionalização, surgiu a necessidade de “reforçar a sua capacidade produtiva que visava garantir a capacidade de produção, motivada pela evolução prevista do volume de negócios para esses mercados, que se veio a verificar, como se comprova através do documento final de aprovação de encerramento do projecto.

Por fim remete para o documento final de aprovação de encerramento no âmbito do aludido projecto de internacionalização e conclui que foi no contexto deste projecto que surgiu o projecto de aumento da capacidade produtiva, através do investimento em activos fixos tangíveis.

A Requerente pode ter concretizado os objectivos para efeitos de aprovação do projecto de internacionalização, contudo essa concretização não é sinónimo que se tenha verificado “aumento da capacidade de um estabelecimento existente” tipologia por si indicada, requisito exigido – sine quo non – para usufruir do benefício fiscal.

Os objectivos inerentes ao projecto de internacionalização não são, nem têm de ser coincidentes com os requisitos em matéria de benefícios fiscais. São matérias distintas.

Da mesma forma que também são matérias distintas os projectos “Lean” e “Kaizen” que a Requerente alega ter implementado.

A Requerente defende a sua estratégia de investimento, remetendo para o aumento da capacidade instalada, invocando as metodologias “Lean” e “Kaizen” por si implementadas e o projecto de internacionalização.

Resumidamente, o “Lean” é uma filosofia de gestão inspirada em práticas e resultados do Sistema Toyota, que envolve toda a organização e que assenta na eliminação de desperdícios (actividades sem valor adicionado), através da melhoria contínua.

Por seu lado, “Kaizen” significa melhoria contínua. Este conceito, significa também melhoria contínua na vida pessoal, social e profissional. Quando aplicado no local de trabalho, KAIZENTM significa melhoria contínua envolvendo todos - administração e restantes colaboradores.

Ora, desta forma, a Requerente admite que ocorreram investimentos direccionados para uma mera melhoria na estrutura organizacional, que conduzissem a uma melhoria da eficiência da produção.

Sem desvalorizar tal estratégia, impõe-se realçar que os respectivos investimentos não poderão ser considerados enquadráveis na tipologia de “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”, advogada pelo sujeito passivo nos dossiers do RFAI e DLRR.

Efetivamente, os investimentos direccionados para a melhoria da eficiência organizacional e produtiva não conduzem a um aumento da capacidade instalada, limitando-se a permitir alcançar níveis de eficiência e eventualmente redução de custos com base na mesma capacidade que já existia.

As metodologias “Lean” e “Kaizen” têm subjacente a implementação de melhorias diárias, em toda a organização, de forma a obter melhores índices de produtividade, de qualidade, de segurança, de redução de desperdício, de custos, entre outros.

No caso da Requerente, os projectos direccionam-se para melhorar os processos produtivos já existentes, seja através da adaptação do layout, seja através de reparações, substituições ou até aquisição de componentes.

A aquisição de componentes para a linha de produção através da Salvagnini e da Puncionadora Goiti incorporaram o equipamento que já existia, complementando-o, o que se traduz num aumento da eficiência do mesmo, mantendo a capacidade instalada.

Trata-se de manutenção dos processos existentes com o objectivo de naturalmente obter melhoramentos, ou como diz a própria Requerente, ao logo da sua petição, otimização do seu processo produtivo.

A Requerente, na tentativa de justificar o aumento de capacidade do estabelecimento remete para a evolução do seu volume de negócios e, para tanto, junta inclusivamente quadros (consta do documento 8 anexo ao ppa) com a evolução das vendas, mas não tem em consideração a variação da produção.

A análise aos elementos apresentados não permite concluir o aumento de capacidade do estabelecimento da Requerente.

Desde logo porque os dados exibidos são valores em euros e não em quantidades.

A análise da Requerente enferma também de vários erros, por um lado considera as vendas, cujas quantidades (que se desconhecem naquele exemplo) estão naturalmente valorizadas a preço de venda e engloba a variação da produção, a qual estará valorizada a preço de custo.

A própria Requerente admite a ocorrência de condicionalismos que podem afectar as vendas.

Nesse sentido, refere “há que ressaltar que a quebra da produção existente no exercício de 2020 é justificada pela natural crise que se viveu com o surgimento da COVID-19, tendo afetado não só a actividade da Impugnante como também a generalidade das actividades, principalmente na área da Indústria

Face a tudo o quanto vem ante exposto, a outra conclusão não se poderia chegar que não seja a de que o aumento das vendas ou até mesmo do volume de negócios não comprova o aumento da capacidade do estabelecimento existente.

Com os elementos apresentados a Requerente não demonstra qualquer correlação entre o investimento efectuado e o aumento de capacidade do estabelecimento.

A Requerente pronuncia-se relativamente ao benefício fiscal do RFAI, começando por tecer notas de enquadramento relativamente ao mencionado benefício, para, posteriormente abordar o investimento por si considerado elegível para efeitos de RFAI.

Alega que efectuou um investimento inicial no período de 2015 a 2020.

Conforme resulta do RIT, (I) numa primeira fase foi admitido pela própria Requerente, que parte destas aquisições, que veio a eleger para efeito de benefícios fiscais, ocorreram em resultado do normal funcionamento da sua actividade.

Essa prova torna-se evidente ao analisar os registos contabilísticos efectuados, pois inicialmente muitas destas aquisições foram registadas por débito de uma conta da classe 6 (6226 - Conservação e reparação e 6231 - Ferramentas e utensílios de desgaste rápido).

Apenas no final do período, o sujeito passivo procedeu à alteração do lançamento contabilístico, anulando o registo inicial (classe 6 – Gastos) e registando numa conta da classe 4 – Investimentos.

Na verdade, o próprio sujeito passivo classificou alguns investimentos como “ferramentas e utensílios” (códigos 1651, 1652, 1653, 1654 e 1655) porque efectivamente tratam-se de ferramentas e componentes, com desgaste continuado, com a conseqüente necessidade de substituição.

A Requerente adquiriu bens e serviços, os quais se configuram como reparações e manutenções de activos existentes.

A título de exemplo, a remoção de coberturas, telhados, pisos, janelas e substituição por novos.

Trata-se de investimento que ocorreria independentemente da existência dos auxílios e os auxílios não devem subvencionar os custos de uma actividade que uma empresa teria (§60 do Jornal Oficial da União Europeia C209/01, de 2013-07-23).

As despesas de investimento consideradas elegíveis pela Requerente nos anos de 2017 e 2018, são essencialmente relativas a aquisições “avulso” sem um “fio condutor” que as associe, que demonstre

a sua interdependência com vista a um objectivo definido e distinga do investimento já existente (contrariando o conceito de investimento inicial).

Não dependem uns dos outros para entrarem em funcionamento, aliás vão entrando em funcionamento à medida que são adquiridos, sem dependência.

Aquisições de ferramentas, material informático, ligação do saneamento à via pública, construção e saneamento, reparações, complementos para equipamentos existentes,..., tudo foi considerado elegível pela Requerente.

A verdade é que uma percentagem elevadíssima dos activos adicionados em cada ano, foram considerados elegíveis pela Requerente para beneficiarem de incentivos no âmbito do RFAI.

Naturalmente que numa unidade produtiva com estas características, particularmente se se tiver em consideração que o seu início de actividade remonta a 1973, há, inevitavelmente investimentos de manutenção.

Às empresas do sector de indústria transformadora, como é o caso da Requerente, com equipamentos e instalações produtivas utilizadas intensivamente, são exigidos constantes e avultados investimentos, tão só para efeito da sua manutenção.

Passando pela substituição, actualização e complementos de equipamentos, grandes reparações e beneficiações.

Por esse facto há necessidade de separar esses investimentos destinados à manutenção das actividades, ainda que, com ganhos de eficiência, dos investimentos de expansão dessas actividades, distintos e adicionais em relação aos pré-existentes.

Só estes últimos o RFAI pretende incentivar.

Conforme já antes mencionado, este é o princípio subjacente ao conceito de investimento inicial, inicial no sentido de novo, de raiz, distinto e incremental em relação ao que já existente, englobando um conjunto de activos interdependentes e inter-relacionados, em termos de função e do seu objectivo último, e da entrada em funcionamento ou utilização.

Sendo ainda necessário demonstrar esse objectivo, através do seu enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, para o que não basta dizer que visa aumentar a capacidade instalada, ao contrário do que afirma a Requerente.

Em direito fiscal a prova documental é fundamental, não basta dizer.

Efectivamente, a prova dos factos não se faz pela insistência nem tão pouco com meras alegações e suposições, antes pela sua demonstração, que deve assentar antes de mais na realidade.

Relativamente ao investimento em moldes a Requerente argumenta que o investimento nestes moldes, distintos dos anteriores, possibilita à Impugnante fabricar novos produtos, o que resulta, necessariamente no aumento da capacidade de produzir novos produtos.

O sujeito passivo enquadrrou este ativo, assim como os restantes, na tipologia de “aumento da capacidade de estabelecimento já existente”.

Contudo, afigura-se que a fabricação de novos produtos poderá visar a criação e desenvolvimento de novos produtos, pelo que, nessa medida, não se vislumbra que tenham qualquer impacto, positivo ou negativo, sobre a capacidade produtiva instalada da Requerente ou, dito de outra forma, afigura-se indiferente para a prossecução do objectivo de aumentar a capacidade daquele estabelecimento, a existência de tais despesas de investimento (investimento nestes moldes, distintos dos anteriores).

Consequentemente, os gastos relativos a tais investimentos, não são elegíveis para efeitos de RFAI e DLRR.

Nos § 123 a 133 do ppa, a Requerente contesta a não aceitação da remoção de coberturas, telhados, pisos, janelas e substituição por novos. Advoga que “este investimento se enquadra no objectivo principal da Impugnante em melhorar as suas instalações com vista ao aumento da sua capacidade produtiva e a obtenção de ganhos de eficiência.”

A Requerente invoca “perigo ambiental e para a saúde pública dos trabalhadores”, devido à presença de amianto, na tentativa de justificar o assumido investimento de substituição.

Relativamente à criação de postos de trabalho alega a Requerida:

A questão em apreço nos presentes autos prende-se com a interpretação da condição de criação e manutenção de postos de trabalho prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, atento o objectivo extrafiscal de “criação de emprego” subjacente aos auxílios com finalidade regional, cujo conceito consta das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR).

Em concreto, se é exigível que o investimento elegível conduza à criação líquida de postos de trabalho no estabelecimento por forma a que os sujeitos passivos do IRC possam beneficiar do regime previsto no RFAI.

A “criação líquida de postos de trabalho” decorre diretamente do objectivo e conceito de «Criação de emprego» das OAR, definido como 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 instrumento seleccionado para o efeito é a realização de um investimento produtivo.

Sendo elegível apenas um investimento inicial, distinto e incremental em relação ao já existente, que no caso da tipologia de aumento da capacidade do estabelecimento (de expansão), se traduza na extensão/aumento da capacidade da unidade produtiva, implicará mais espaço fabril, mais máquinas e equipamentos produtivos, e deve ser causa directa da criação de mais postos de trabalho.

Nestas circunstâncias, em que os novos activos coexistem e podem entrar em funcionamento em simultâneo com a unidade produtiva pré-existente, os postos de trabalho criados por esse investimento também irão acrescer aos já existentes, traduzindo-se esse acréscimo numa criação líquida de postos de trabalho no estabelecimento desde que permita superar a média dos últimos 12 meses (em UTA), dando assim cumprimento à condição de criação de emprego.

Em síntese, a condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e à sua manutenção, face ao disposto na alínea f), do n.º 4 do artigo 22º do CFI, tem que ser cumprida com recurso a contratos de trabalho sem termo, e os novos postos de trabalho criados têm que conduzir a um acréscimo efectivo do número global de trabalhadores admitidos na empresa em determinado período, salvaguardando assim os valores subjacentes aos auxílios com finalidade regional, nos quais se inscreve o RFAI, designadamente, no § 31 do preâmbulo do RGIC.

A Requerente informou que “O investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho...”, nomeadamente o “Trabalhador B...” e “Trabalhador C...”, tendo igualmente referido que “Os trabalhadores admitidos mantêm-se na empresa desde a sua admissão. Os postos de trabalho criados no âmbito do investimento serão mantidos na empresa após o final do período mínimo de manutenção do investimento na empresa”.

A Requerente defende tratar-se de um investimento único, contudo, para justificar a condição da criação de postos de trabalho identificou dois postos de trabalho alegadamente criados durante aquele período entre 2015 e 2020.

Os SIT defendem que, a Requerente não demonstrou tratar-se de um projecto único realizado entre 2015 e 2020, desde logo pelos investimentos em causa, aquisições isoladas, consistindo em reparações, manutenções, substituições ou até beneficiações sem qualquer relação ou interligação que os permita agregar, a todos, num projecto único.

Mas também porque, a ser como defende, isto é, um projecto único realizado entre 2015 e 2020, a condição da criação de postos de trabalho deveria ser aferida no final do projecto (2020).

A Requerente ensaia, em vão, desvirtuar a forma de aferição da condição da criação de postos de trabalho e sua manutenção, restringindo a contagem aos trabalhadores que entendeu considerar afectos a Águeda, desconsiderando os que os que entendeu considerar afectos a Lisboa.

A restrição da contagem do número dos trabalhadores apenas a Águeda, não tem qualquer implicação da forma de aferição da condição da criação de postos de trabalho e a sua manutenção, conforme demonstrado pelos SIT.

Sob pena de constituir repetição importa voltar a referir que em Lisboa o sujeito passivo tem um showroom, como também tem em Águeda.

Um showroom não é uma unidade produtiva, faz parte do estabelecimento, razão pela qual não se pode dissociar e considerar como um estabelecimento diferente. Figura explicitamente nas definições do RGIC, concretamente no seu artigo 2.º, § 49 e § 51 que “estabelecimento” no contexto de um investimento inicial é entendido como uma unidade produtiva, e não uma entidade jurídica.

É evidente que no período de 2018 não proporcionou a criação de pelo menos um posto de trabalho, pois comparando 98 trabalhadores com 97,33 não se consegue obter pelo menos um. Portanto, o número de trabalhadores com contrato sem termo em 2018 manteve-se.

Daqui se conclui que em 2018 não ocorreu a criação de pelo menos um posto de trabalho, pelo que a Requerente não pode beneficiar do RFAI relativamente ao período de 2018, por não ter sido feita prova do preenchimento da condição estatuída na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, cumulativa com as demais condições estatuídas naquele n.º 4.

A informação constante das DMR e os próprios ficheiros facultados pela Requerente no decurso do procedimento inspectivo são convergentes, permitindo concluir que estes trabalhadores não se mantiveram na empresa durante o período exigido para obtenção do direito ao benefício fiscal do RFAI, nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Apresenta-se de seguida a análise aos elementos facultados pela Requerente:

NIF	Nome	Primeira DMR na qual a A... declarou rendimentos pagos	Última DMR na qual a A... declarou rendimentos pagos	Primeiro mês do ficheiro facultado pela A... em que consta como trabalhador	Último mês do ficheiro facultado pela A... em que consta como trabalhador
...	D...	dezembro 2014	setembro 2016	novembro 2015	outubro 2016
...	F...	maio 2016	setembro 2016	maio 2016	setembro 2016
...	G...	HjuOnhPoE2R0E117RA	junho 2018	junho 2017	junho 2018
...	H...	fevereiro 2017	maio 2017	fevereiro 2017	maio 2017
...	I...	outubro 2017	outubro 2017	outubro 2017	novembro 2017
...	J...	outubro 2018	novembro 2019	outubro 2018	novembro 2019

Relativamente à trabalhadora K..., importa referir que a mesma foi contratada a termo certo em janeiro de 2019, tendo o seu contrato passado para sem termo em 2020.

Importa destacar que a mesma foi considerada nos cálculos enquanto trabalhadora com contrato sem termo, no período de 2020, isto é, no quadro evidenciado no RIT e acima reproduzido faz parte do número de contratados sem termo.

No entanto vem agora a Requerente identificá-la, quando na verdade esta trabalhadora já foi considerada nos cálculos.

Em relação aos restantes trabalhadores é notório o curto período em que os mesmos se encontraram a exercer funções na Requerente, destacando-se inclusivamente a trabalhadora I..., com rendimentos pagos/colocados à disposição pela Requerente unicamente num mês.

Não parece credível que esta trabalhadora, iniciando funções no mês de outubro de 2017 com contrato a termo certo, e no próprio mês (conforme DMR) ou quando muito no mês seguinte (ficheiro da Requerente) tenha deixado de exercer funções na Requerente, possa ter alterado o seu vínculo para contrato sem termo.

Verifica-se ainda, ao contrário do que a Requerente vem afirmar no seu ppa, que declarou que pagou rendimentos no período de 2014 ao trabalhador D...

Aliás todos estes seis trabalhadores para além de terem permanecido um curto período de tempo a exercer funções na Requerente, também foram identificados pela própria Requerente, no ficheiro facultado durante o procedimento de inspeção, com a identificação dos trabalhadores, do tipo de contrato, como "Trabalhadores com Contrato a Termo Certo".

Por tudo isto, não se entende a afirmação da Requerente ao referir “foram criados, adicionalmente, 7 postos de trabalho através da tipologia com termo, que mais tarde viram estes mesmos contratos convertidos a sem termo.”

Sobre o DLRR alega a Requerida que, tudo o que foi referido sobre a aplicabilidade e requisitos do RFAI, vale para o DLRR

Relativamente à matéria da DLRR, mantém-se as conclusões antes apresentadas, na análise aos activos para efeitos de RFAI, com as devidas adaptações legislativas.

Efectivamente tratam-se de aquisições cujo objectivo não está associado ao “aumento da capacidade de produção”, no sentido de expansão da actividade, mas sim à necessidade manutenção da actividade. Se efectivamente se tratasse de um investimento único, integrador como o sujeito passivo alega, haveria interdependência entre os vários itens do investimento efectuado entre 2015 e 2020 e a sua entrada em funcionamento não ocorreria imediatamente após a sua compra

Os investimentos considerados pela Requerente não são elegíveis para efeitos da dotação de RFAI de 2017 e 2018 e para efeitos de concretização do reinvestimento das reservas relativas à DLRR de 2015 e 2016, por não ser considerado “investimento inicial” na tipologia de “aumento de capacidade de

produção”, por falta de enquadramento nos termos do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e do n.º 3 do artigo 17.º do RGIC e por exclusão nos termos do artigo 30.º CFI.

4.3. A legislação

O TFUE consagra, nos seus artigos 107.º a 109.º, o regime jurídico que regula os auxílios de Estado, com a finalidade de proibir a concessão de auxílios por parte dos Estados que ponham em perigo a concorrência dentro da União Europeia.

Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, b) do TFUE, a determinação das regras de concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interno integra a reserva de competência exclusiva da União Europeia.

Em matérias de competência exclusiva da União, só esta pode legislar e adotar atos juridicamente vinculativos. Os Estados-Membros apenas poderão fazê-lo se habilitados pelo direito europeu ou a fim de dar execução aos atos da União (v. artigo 2.º, n.º 1 do TFUE).

Neste âmbito, a Comissão Europeia, adotou o RGIC (que sucedeu ao anterior regulamento geral de isenção por categoria, o Regulamento n.º 800/2008, de 6 de agosto de 2008), e continuou a simplificação do procedimento de autorização relativo aos auxílios, dispensando os Estados-Membros da obrigação de notificação, desde que verificados determinados pressupostos, orientando-os no sentido de dirigirem os recursos públicos para a realização de objetivos europeus comuns.

O primeiro capítulo do RGIC, sob a epígrafe “Disposições comuns”, dispõe sobre as normas comuns a todas as categorias de auxílios aí abrangidas, e consagra “a obrigatoriedade de os Estados respeitarem certos princípios quando se decidem a implementar auxílios sob o seu manto”, incorporando as diretrizes sobre os elementos que os auxílios devem respeitar, para serem considerados compatíveis com o mercado interno e estabelecendo expressamente a obrigação de os auxílios terem um efeito de incentivo (cfr. o artigo 6.º do RGIC).

Assim, o RGIC, além de isentar certos auxílios de Estado da obrigação de notificação, define os princípios e diretrizes que devem servir de enquadramento à ação legislativa dos Estados Membros nesta área, fazendo parte do respetivo quadro regulatório. Os referidos princípios e diretrizes, ao constarem de regulamento adotado pela Comissão Europeia, são obrigatórios em

todos os seus elementos e diretamente aplicáveis em todos os Estados-Membros, como expressamente determina o artigo 288.º do TFUE e reitera o artigo 59.º do RGIC.

O RFAI e a DLRR integram benefícios fiscais regulados no Código Fiscal de Investimento que operam por dedução à coleta. Quanto ao RFAI, o CFI enquadra-o, no seu artigo 1.º, n.º 2, como um regime de auxílio com finalidade regional aprovado “nos termos do Regulamento (UE) n.º 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 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC)”.

O Código Fiscal do Investimento nos artigos 1.º, n.º 2 convoca (ainda que tal não se afigurasse necessário) os “termos do Regulamento”. Assim, é no contexto institucional e normativo do RGIC que devem ser interpretados e aplicados o CFI, o RFAI e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro

O Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014:

Determina o RGIC 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, prevendo o seu Considerando 31 que *“podem ser concedidos para promover a criação de novos estabelecimentos, a extensão da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.”*

Nas definições aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, e com relevância para estes autos, o artigo 49.º, n.º 2, a) do RGIC considera como “investimento inicial”:

“Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento”.

O Benefício DLRR - Enquadramento Legislativo

O regime de incentivos fiscais da DLRR foi criado em 2014, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014) e foi inicialmente incluído no EBF.

Posteriormente, na sequência de alteração legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de julho com as alterações introduzidas pela Declaração de Retificação n.º 49/2014, de 1 de dezembro, passou a integrar o novo Código Fiscal do Investimento (CFI), ficando circunscrita aos artigos 27.º a 34.º daquele diploma legal.

Nos termos do artigo 27.º do CFI, a DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas no termos do RGIC [Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (desde 2014)].

Regulamento que determina no artigo 17.º, n.º 3 que a fim de serem considerados custos *elegíveis*, os investimentos devem incluir:

- Um investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos relacionado com:
 - a criação de um novo estabelecimento;
 - alargamento de um estabelecimento existente;
 - diversificação da produção de um estabelecimento para novos produtos adicionais ou
 - mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou
- (...)

O mencionado Considerando 31, e a definição da categoria “investimento inicial” mencionam quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade no âmbito dos auxílios com finalidade regional e, portanto, do RFAI. O investimento tem de se materializar em ativos corpóreos e incorpóreos e estar relacionado com as seguintes condições não cumulativas:

- (a) A criação de um novo estabelecimento;
- (b) O aumento da capacidade de um estabelecimento existente;
- (c) A diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; ou
- (d) A mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.

O artigo 22.º, n. os 1 e 2 alínea a) do CFI determina o seguinte:

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;

O artigo 2.º, n.º 2, d), da Portaria n.º 297/2015 estabelece o seguinte:

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

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.

Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro - CFI:

“Artigo 22.º Âmbito de aplicação e definições

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

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

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

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

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

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

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;*
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;*
- e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas*

não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).

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

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

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento”.

O RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento é um benefício fiscal que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis). Prevê-se a Dedução à coleta de IRC (Esta dedução não pode exceder 50% da coleta do IRC, exceto nos casos de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes) das seguintes importâncias:

No caso de investimentos realizados nas regiões Norte, Centro, Alentejo, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira, 25% das aplicações relevantes, para o investimento realizado até ao montante de € 10.000.000,00, e de 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte excedente;

No caso de investimentos nas regiões do Algarve, Grande Lisboa e Península de Setúbal, 10% das aplicações relevantes. Isenção ou redução de IMI, IMT e Imposto do Selo, relativamente

aos prédios utilizados, factos ou atos inseridos no âmbito de investimentos que constituam aplicações relevantes.

O RFAI está previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), que é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014 sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

É aplicado pelos sujeitos passivos consoante o cumprimento das regras e condições estabelecidas na lei, não estando dependente de decisão de concessão pela Administração fiscal. O art.º 1º, n.º 2 do CFI menciona que: *“O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 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 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC)”*.

4.4. Apreciação da questão

A Requerente, a é uma sociedade comercial que se dedica ao fabrico de mobiliário para escritório e comércio, cujo CAE é o 31010, com sede em Águeda.

Esta Sociedade em face do número de efetivos, ter mais de 50 trabalhadores e menos de 250 trabalhadores e, em face do Volume de Negócios ser menor do que 50 milhões de euros e Total de Balanço ser menor do que 43 milhões de euros é classificada em termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, certificado IAPMEI, como sendo uma Média Empresa.

Em face da classificação IAPMEI como sendo uma Média Empresa é possível a esta sociedade poder beneficiar dos benefícios fiscais da DLRR – Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos e também em face do CAE e da sua Localização é possível beneficiar do Incentivo Fiscal ao RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento.

4.4. 1. Procedimentos contabilísticos adotados pela empresa:

A Sociedade A..., S.A. em face da dedução à coleta de IRC dos benefícios fiscais do RFAI e da DLRR evidenciou que efetuou investimentos em ativos que capitalizou nos seguintes anos conforme os quadros referidos nos factos provados: 3.1. c).

Assim, de acordo com o § 6 da NCRF 7:

6 - Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Ativos fixos tangíveis: são itens tangíveis os que:

- a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e*
- b) Se espera que sejam usados durante mais do que um período.*

Da análise aos investimentos efetuados pela sociedade verificamos que muitos dos investimentos efetuados referem-se a reparações e/ou obras (por exemplo: Obras Edifício, Obras Reparação Telhado, Obras Piso Armazém, Reparação Máquina, Reparação Punçadora e Máquina Salvagnini, entre outros), como quadros constantes dos factos provados, 3.1.c).

De acordo com a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis, o conceito de custos subsequentes encontra-se identificado nomeadamente no § 13:

“13 - Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da assistência diária são primordialmente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para “reparações e manutenção” de um item do ativo fixo tangível. “

Ou seja, a NCRF identifica reparações e manutenções que devem ser consideradas como gastos do período e não capitalizáveis, logo não fazendo parte do custo do ativo fixo tangível.

Das diversas obras e reparações capitalizadas pela sociedade em ativo fixo tangível, considera-se que deveriam ter sido reconhecidas como gastos do período, nomeadamente na conta 6226 - Conservação e Reparação.

Também verificamos que a sociedade efetuou investimentos que são de substituição (por exemplo: computadores, monitores, impressoras, moldes, entre outros).

4.4.3. Enquadramento Fiscal:

Quer a aplicação do RFAI, quer a aplicação da DLRR obrigam a que os investimentos realizados tenham de se enquadrar no conceito de “investimento inicial”, tendo a sociedade fundamentado o mesmo com o aumento da capacidade produtiva.

A Sociedade fundamenta que este enquadramento fiscal se enquadra num projeto único a realizar entre 2015 e 2020, mas depois verifica-se que os investimentos são aleatórios, não interligados e que inclusive entram em funcionamento logo após a sua aquisição.

Inclusive, fundamenta a criação dos postos de trabalho ano a ano e não no final de 2020 com a fundamentação de um projeto único.

O artigo 2.º, n.º 2, d), da Portaria n.º 297/2015 estabelece o seguinte:

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

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.

Resulta da alínea a) do n.º 49 do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 que se enquadram nessa definição quaisquer investimentos relacionados com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*».

Assim, um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de investimento novo e adicional que seja, simultaneamente incremental em relação ao investimento já existente, em termos de capacidade instalada, *não integra* o conceito de investimento inicial, bem como as aquisições de ativos isolados e as reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado de novo” e, por conseguinte, respondendo à questão *in fine* a Requerente não cumpre com os requisitos de acesso ao RFAI, na medida em que se considera incumprido um requisito essencial para o sujeito passivo poder beneficiar do ter realizado

investimento inicial conforme estabelecido na al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015 e na al. a) do parágrafo 49 do art.º 2.º do RGIC.

Também não ficou provado (ónus que recai sobre o sujeito passivo), se é que podia ser, de que forma o investimento realizado terá sido indutor do aumento da capacidade de produção instalada.

Como o investimento realizado não se pode ser considerado como um investimento inicial de expansão da capacidade produtiva, questão da criação de postos de trabalho fica prejudicada na medida em que nos termos das disposições conjugadas das alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22 do CFI, podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos de IRC que 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, regra geral, 3 anos para as micro ou PME, e 5 para as grandes empresas.

Face ao exposto, conclui este Tribunal Arbitral que a Requerente não cumpriu com os requisitos de elegibilidade para efeitos da aplicação do RFAI e o do DLRR.

Improcede assim o pedido de pronúncia arbitral ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas.

5. Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2017 e 2018;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido;
- b) Condenar a Requerente nas custas deste processo.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n. os 1 e 2, do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicáveis *ex vi* alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e no artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de

€ 147.995,40 indicado no PPA pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de €. 3.060,00, a cargo da Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se

Lisboa, 14 de fevereiro 2024

Os Árbitros

(Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro – Presidente)

(Prof. Doutor Carlos Alexandre Quelhas Martins – Adjunto)

(Dra. Susana Cristina Constantino de Carvalho Furtado - Adjunto)