

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 590/2023-T

Tema: RFAI – Aplicações relevantes – Dedutibilidade ao abrigo do artigo 23.º do CIRC.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Jónatas Machado e Ana Teixeira de Sousa, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., **SA**, doravante designada apenas como “Empresa”, ou “Requerente”, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) ..., com sede social em ... -... ..., notificada do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2023..., emitido em 27 de abril de 2023, relativo ao exercício de 2019, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2023..., esta última datada de 2 de maio de 2023, da qual não resultou qualquer imposto a pagar, notificada através do “via CTT” registada eletronicamente no dia 4 de maio de 2023 - que ora se juntam como Documento n.º 1, veio, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 3, alínea b), no artigo 6.º, n.º 2, no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, conjugado com o disposto no artigo 99.º, alínea a) e artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) – aplicável ex vi artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do aludido RJAT -, apresentar pedido de pronúncia arbitral.

1.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 17 de agosto de 2023.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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 Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, mesmo considerando a renúncia de um dos árbitros, cuja justificação foi aceite juntamente com substituição, tendo sido notificadas as partes em 4 de outubro de 2023, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 24 de outubro de 2023, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 29 de novembro de 2023.

Por despacho de 7 de dezembro de 2023, o TAC proferiu o seguinte despacho:

“1. Designa-se o dia 1 de fevereiro de 2024, pelas 10h00 horas, nas instalações do CAAD como data para realização da audiência para produção de prova testemunhal.

2. Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A audiência foi realizada na data prevista e apenas a Requerida apresentou alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade de direito português a qual prossegue, no âmbito do seu objeto, a atividade de fabricação de máquinas para as indústrias extrativas e para a construção.
- b) Para efeitos fiscais, a ora Requerente encontra-se sujeita ao regime geral de tributação, em sede de IRC, cujo período de tributação coincide com o ano civil.
- c) A este respeito, cumpre destacar a atuação exemplar da Requerente na sua relação com a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Autoridade Tributária”), a qual sempre foi procedida com boa-fé, encontrando-se a mesma com a sua situação tributária e contributiva devidamente regularizada. Nos termos do atual artigo 89.º do Código do IRC, recai sobre a Requerente a competência para (auto)liquidação do IRC (e, naturalmente, a entrega prévia da Modelo 22), enquanto sujeito passivo deste imposto.
- d) Em cumprimento da aludida obrigação fiscal, a Requerente procedeu à entrega de uma primeira Declaração de Rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2019 conforme cópia que ora se junta sob o Documento n.º 2 e uma segunda Declaração de Rendimentos Modelo 22 de substituição nos termos do artigo 122º nº 1 do CIRC, conforme cópia que ora se junta sob o Documento n.º 3.
- e) A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária, realizado em cumprimento da Ordem de Serviço nº OI2022..., na qual resultou correções em sede de benefícios fiscais no período em análise, conforme respetivo Relatório Final de Conclusões, cuja cópia ora se junta sob o Documento n.º 4.
- f) As correções promovidas respeitam a correções em sede de IRC, nomeadamente no âmbito do Benefício Fiscal do RFAI, previsto no Código Fiscal ao Investimento (CFI), efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), desconsiderando algumas aplicações relevantes para efeitos de RFAI, nomeadamente:

-
- 5.1.1- Investimentos que não estão afetos a instalações fabris ou a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas: Euro 90.021,88
- 5.1.2 – Investimentos que não reúnem a condição de “adição” de ativos: Euro 1.500,00
- 5.1.3 – Investimentos não dedutíveis fiscalmente: Euro 4.220,00.
- 5.1.4 – Investimentos que não consubstanciam “Investimento Inicial”:
- 1 – Pontes Rolantes Euro 173.448,65
 - 2 – Equipamento de soldadura Euro 28.237,00
 - 3 – Equipamentos diversos Euro 21.570,10
- TOTAL Euro 223.255,75
- g) O total de aplicações relevantes, consideradas não elegíveis no projeto de relatório da IT ascende a 318.997,63€, tendo como consequência a IT não ter aceite um montante de RFAI de 79.749,41€ (318.997,63€ x 25%), as quais iremos analisar em maior detalhe.
- h) A AT vem desconsiderar parte da dotação de RFAI do ano de 2019, por considerar que algumas aplicações relevantes consideradas pela Empresa não cumpriam os critérios para serem enquadráveis e aceites para efeitos de RFAI – conforme parágrafos 43º, 49º, 52º e 64º.
- i) Por não se poder conformar com as correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, no âmbito do Relatório notificado à Requerente, no que concerne ao valor do benefício fiscal corrigido, vem a Requerente aduzir a argumentação que se segue e que considera relevante para o enquadramento da situação fáctica sub judice,
- j) Os investimentos considerados como aplicações relevantes para o RFAI2019, enquadram-se como Investimento Inicial na tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, inserido numa estratégia global de investimento e crescimento, que irá ser concretizado no ano de 2019 e seguintes.
- k) Os investimentos assentam na ampliação dos pavilhões indústrias e na aquisição de novos equipamentos que terão como consequência o aumento da capacidade de

produção, bem como a modernização e capacitação da empresa para um patamar superior ao nível quantitativo e qualitativo, com a otimização dos seus processos.

- l) Os principais investimentos da A... ocorridos em 2019, considerados como aplicações relevantes em sede RFAI 2019, compreendem a construção de 2 novos pavilhões, aquisição de 3 pontes rolantes e a aquisição de equipamentos específicos para o departamento de soldadura.
- m) Também procedeu à aquisição de equipamento diverso, para o reforço da sua competitividade e capacidade. O total de aquisições referidas neste e nos parágrafos anteriores ascende a 1 084 382,03€.
- n) Atendendo que os investimentos efetuados pela A... no ano de 2019 e seguintes, são considerados como um investimento único nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 297/2015, os mesmos irão permitir capacitar a A... com um crescimento substancial da sua capacidade instalada (em pelo menos 25%) e consequentemente levar a um aumento esperado do Valor Bruto de Produção (VBP) de 30%.

(1) Investimentos que não estão afetos a instalações fabris ou a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, foram desconsiderados os seguintes montantes nas aplicações relevantes de RFAI de 2019, no ponto 5.1.1 do Relatório de Final de Correções:

Designação	Fatura nº FT2019/89
	auto nº 5
Refeitório	37.500,00
Balneários	35.000,00
Sala de formação	17.521,88
TOTAL	90.021,88

- a) Vem a Autoridade Tributária argumentar que estes investimentos referentes à construção do refeitório, do balneário e da sala de formação, são investimentos não elegíveis nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22º do CFI – a construção,

- aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excecionada, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.
- b) Esclarece-se que a Sala de formação faz parte integrante da área produtiva da empresa. Dado que para a empresa produzir, torna-se necessário formação e intercambio contínuos e diários, entre a equipa de engenharia, a equipa de produção e entidades externas com que a empresa trabalha, nomeadamente universidades e outras entidades na área do I&D.
- c) Este espaço é fundamental, para o desenvolvimento da estratégia da empresa de aumentar a sua capacidade, diferenciando-se pelo carácter da Investigação e Desenvolvimento.
- d) Relembramos que grande parte dos produtos fabricados pela empresa são fruto de um grau elevado de Investigação e Desenvolvimento, tendo a empresa, o selo I&D emitido pela Agência Nacional de Inovação (ANI), reconhecimento de idoneidade na prática de atividades de I&D.
- e) Estas práticas requerem passagem continua de conhecimento entre todos os operadores no processo de fabrico.
- f) Assim esclarece a empresa, que a sala de formação é uma área administrativa, integrante e fundamental na fabricação, pelo que os investimentos para a sua construção, enquadram-se no ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI – a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excecionada, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.
- g) Deve-se, pois concluir pela ilegalidade da correção efetuada e, conseqüentemente, do ato de liquidação que constitui o objeto da presente ação impondo-se que o montante de 17.521,88€ seja considerado aplicação relevante no RFAI 2019.

(2) Investimentos que não reúnem a condição de “adição” de ativos no ponto 5.1.2 do relatório final de correções, foi desconsiderado o montante de 1.500,00€, respeitante à aquisição de 2 relógios de ponto.

- a) A AT alega que estes equipamentos foram substituir outros equipamentos com as mesmas características.
- b) No entanto tal situação não corresponde à verdade, pois os relógios de ponto instalados têm uma tecnologia superior, permitindo uma maior fiabilidade da informação e rapidez no acesso, possibilitam os acessos dos funcionários em número muito superior, aumentando a rapidez que os mesmos detêm nos processos de entrada e saída, fazendo face ao aumento esperado de funcionários.
- c) Estes equipamentos, foram adquiridos e montados, como fazendo parte integrante da ampliação de instalações e conseqüente aumento de capacidade, que os mesmos permitirão.
- d) Conforme explanado estes equipamentos aumentam a capacidade da empresa e reúnem o estipulado no nº 5 do artigo 22º do CFI, pelo que deverão ser considerados Aplicações Relevantes de RFAI 2019, no montante de 1.500,00€.

(3) Investimentos não dedutíveis fiscalmente no ponto 5.1.3 do relatório final de correções, foi desconsiderado o montante de 4.220,00€, alegando que a fatura emitida pelo fornecedor Italiano, B..., não continha o NIF da A..., mas sim de outro SP (NIPC...).

- a) Clarifica-se que o NIPC indicado na fatura é da empresa C..., S.A é o representante português da marca italiana D..., pelo que certamente existiu algum lapso na emissão desta fatura por parte do fornecedor italiano.
- b) Assim a AT afirma que apenas está aqui em causa a falta de certos requisitos formais da fatura em causa, uma vez que desta não consta o número de contribuinte da

Requerente. Logo, também aqui a AT não colocou em causa a veracidade da transmissão do bem em causa, nem o respetivo valor. A AT não manifestou, pois, dúvidas algumas quanto à existência destes gastos suportados pela Requerente subjacentes a esta fatura, que foram desconsiderados para efeitos de RFAI no âmbito do sobredito procedimento de inspeção tributária, não tendo desconsiderado a mesma para efeitos de IRC, aceitando esta aquisição e as respetivas amortizações futuras.

- c) Por outro lado, salienta-se que o aludido artigo 23.º do CIRC estabelece requisitos de elegibilidade do gasto para efeitos de IRC (e, saliente-se, o mesmo não foi acrescido à matéria coletável pela AT no referido relatório de inspeção ou nota de liquidação) e não para efeitos de consideração de ativo relevante no que toca ao RFAI. Isto é, o artigo invocado pela AT rege a elegibilidade do gasto para efeitos de IRC. Este normativo não define critérios de aceitação das aplicações relevantes para efeitos de RFAI.
- d) Assim é claro que a supramencionada fatura, no montante 4.220,00€, é um investimento relevante para efeitos do Benefício Fiscal do RFAI, nos termos do CFI, sendo que a AT, não põe em causa que a despesa subjacente à mesma é necessária para o exercício da atividade da Requerente, logo a mesma foi incorrida pela Requerente para obter os seus rendimentos sujeitos a IRC, pelo que deverão ser consideradas como aplicações relevantes para o apuramento da dotação de RFAI 2019.

(4) Investimentos que não consubstanciam “Investimento Inicial” - No ponto 5.1.4 do relatório final de inspeção, foi desconsiderado o montante global de 223.255,75€, alegando que diversos equipamentos não consubstanciam o conceito “Investimento Inicial”, nomeadamente o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a saber:

- 1 – Pontes Rolantes 173.448,65€**
- 2 – Equipamento de soldadura 28.237,00€**
- 3 – Equipamentos diversos 21.570,10€**

-
- a) Esclarece-se que todo o investimento realizado pela A... no ano de 2019 e seguintes, visa o seu aumento de capacidade, os investimentos incluídos na candidatura PT2020 e os restantes investimentos também contribuem da mesma, forma.
- b) Estes últimos, são investimentos que a empresa teve de efetuar para complementar os investimentos inicialmente previstos no projeto PT2020, para suplantar algumas necessidades verificadas, não contempladas inicialmente.
- c) Contudo os mesmos são parte integrante do investimento em execução, incorporando o conceito de “investimento inicial”.
- d) Nunca poderão ser considerados como aquisições isoladas de bens, pois são parte integrante do investimento a que a A... se propôs, tendo como objetivo do aumento da sua capacidade.
- e) Esclarece-se que o investimento efetuado nomeadamente a ampliação dos pavilhões foram executados em simultâneo com a operação normal de laboração fabril da empresa, com constantes alterações de layout da fábrica, existindo um grande esforço para que as obras possam ocorrer em simultâneo com o crescimento que a empresa estava a efetivar.
- f) A construção dos dois novos pavilhões 2 e 5, construídos de raiz, contíguos aos pavilhões 3 e 4 já existentes – Ver Foto 1 do Documento 6, com a vista aérea dos pavilhões fabris, são parte do todo da área fabril e não duas unidades fabris, como vem várias vezes indicado no relatório de inspeção.
- g) Neste contexto se compreende a aquisição destes equipamentos:

1 – Pontes Rolantes

- a) A este respeito cumpre salientar que a aquisição destas pontes rolantes adquiridas no ano de 2019, são parte integrante do projeto PT2020 n° ..., conforme Documento 5, no

âmbito da “Inovação Produtiva” – “Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente” – iniciado em 2019 e devidamente aprovado.

- b) Este projeto enquadra-se num dos vários programas operacionais que integram o Portugal 2020 e que são financiados pelos fundos europeus estruturais e de investimento (FEEI).
- c) Os objetivos deste projeto de investimento estão claramente vertidos na candidatura feita ao Portugal 2020, que foi criteriosamente analisada e aprovada pelo IAPMEI, sendo validada como aumento de capacidade, integrando assim o conceito de “investimento inicial”.
- d) Salienta-se que a legislação base do RFAI rege-se pelos mesmos critérios considerados no âmbito dos Projetos do Portugal 2020, por se tratarem de auxílios com finalidade regional que promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto, logo por maioria de razão, se o conceito de “investimento inicial” está validado por parte do organismo gestor do Portugal 2020, a verificação do conceito de “investimento inicial” para efeitos de RFAI está necessariamente assegurada.
- e) Posto isto, clarifica-se que das três pontes rolantes adquiridas em 2019, 2 foram colocadas nos pavilhões já existentes 3 e 4, de acordo com o previsto no projeto PT 2020, conforme fotos 2 e 3 do Documento 6.
- f) No entanto com o executar do investimento verificou-se a necessidade de implementar outra ponte rolante naqueles pavilhões, por forma a conseguir fazer face à produção incrementada.
- g) A outra ponte rolante foi instalada no pavilhão 2, ainda em construção, logo que o mesmo tivesse parte da estrutura montada, por forma a apoiar na descarga dos perfis do pavilhão e poder ajudar na alteração do layout da zona de corte, otimizando o espaço

fábrica. A execução destes projetos têm estes detalhes, para não comprometer capacidades e otimizar processos. Ver foto 4 do Documento 6 desta ponte rolante.

- h) Fica claro que estas aquisições fazem parte integrante da globalidade do investimento, nunca podendo ser consideradas “aquisições isoladas”.
- i) Assim fica demonstrado que a aquisição destas três pontes rolantes pelo montante de 173.448,65€, se enquadram no conceito de “investimento inicial” na tipologia “aumento de capacidade produtiva de um estabelecimento já existente”, devendo ser considerado aplicação relevante no RFAI 2019 e o acto de liquidação declarado ilegal em conformidade.

2 – Equipamento de soldadura

- a) Salienta-se como explanado nos pontos anteriores, das pontes rolantes, o crescimento e melhoria do processo de soldadura, estava também incluído no projeto PT2020 nº
- b) Os equipamentos adquiridos estão na linha do investimento que a candidatura previa e do plano de investimento da A... para aumento da sua capacidade.
- c) Estes equipamentos não foram participados pela candidatura PT2020, pelo facto da empresa ter se apercebido que os equipamentos previstos na mesma estavam subdimensionados perante o plano inicial de investimento previsto e vertido no projeto PT2020, pelo que teve de os adquirir adicionalmente e antecipadamente.
- d) A AT desconsiderou a aquisição deste equipamento em sede de RFAI, alegando que os mesmos são uma “aquisição isolada”, no entanto como ficou demonstrado a aquisição do equipamento de soldadura faz parte integrante da globalidade do investimento, nunca podendo ser considerada “aquisição isolada”. primas e peças produzidas, também precisamos que todo o processo esteja dimensionado na devida proporção. Resumidamente nunca aumentaríamos a necessidade de soldadura sem aumentar o restante investimento produtivo, a montante ou a jusante. Por vezes a dimensão teórica fica aquém do previsto, daí existir a necessidade de ajustes durante a execução dos

investimentos. Mas sempre analisado numa perspetiva global da fábrica e nunca isoladamente.

- e) Salienta-se que a utilização anual deste equipamento contribui para o VBP da empresa na ordem dos 125.000€ anuais.
- f) Assim fica demonstrado que a aquisição deste equipamento de soldadura pelo montante de 28.237,00€, se enquadra no conceito de “investimento inicial” na tipologia “aumento de capacidade produtiva de um estabelecimento já existente”, solicitando-se que este montante seja considerado aplicação relevante no RFAI 2019.

3 – Equipamentos diversos

- a) Esclarece-se que estes investimentos não foram adquiridos isoladamente, mas fazem parte do plano de investimentos da empresa, iniciado em 2019, do qual fazem parte os previstos no projeto PT2020 n° ... e outros que a empresa observou a necessidade para conseguir almejar o crescimento sustentável e aumento de capacidade previstos.
- b) Assim fica demonstrado que a aquisição destes equipamentos pelo montante global de 21.570,10€, se enquadram no conceito de “investimento inicial” na tipologia “aumento de capacidade produtiva de um estabelecimento já existente”, solicitando-se que este montante seja considerado aplicação relevante no RFAI 2019.
- c) Ora, nos presentes autos a Requerente demonstrou que os ativos fixos tangíveis que considerou relevantes para efeitos de RFAI e que foram objeto do pedido arbitral apresentado, foram adquiridos tendo em vista o aumento da capacidade produtiva instalada na sua unidade fabril.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Quanto aos factos com interesse para a boa decisão da causa, atento o alegado pelas partes e a prova documental junta, máxime o processo administrativo, o qual se dá como integralmente reproduzido nos presentes autos arbitrais, será de considerar assente no probatório o seguinte:
- b) A Requerente é uma sociedade anónima, constituída em 16.11.1998, cujo objeto principal se traduz, resumidamente, na construção e fabricação de equipamentos metalomecânicos para a indústria extrativa, bem como a reparação e manutenção de máquinas e equipamentos.
- c) Encontra-se inscrita para o exercício das seguintes atividades: Fabricação de máquinas para as indústrias extrativas e para a construção – CAE 28920(atividade principal); Reparação de máquinas e equipamentos, N.E. – CAE 033120; Fabricação de máquinas e tratores para a agricultura, pecuária e silvicultura – CAE 028300.
- d) Para efeitos de IRC, e no período em questão (2019), a tributação é efetuada segundo o regime geral de tributação.
- e) Com referência ao mesmo período, submeteu as seguintes declarações de rendimentos Mod. 22:
 - a. Em 30.07.2020 - Declaração n.º ... 2020..., que originou a liquidação n.º 2020 ...
 - b. Em 30.07.2021 - Declaração n.º ... 2021..., que originou a liquidação n.º 2021... .
- f) Acoberto da ordem de serviço interna n.º OI2022..., a Requerente foi objeto de uma ação inspetiva, em sede de IRC, levada a cabo pelos Serviços Inspetivos da DF de Santarém.

- g) A ação iniciou-se em 15.07.2022 e teve como objetivo a análise da situação tributária da Requerente e culminou com a correção ao valor da dotação do período considerada pela Requerente para efeitos do crédito de imposto RFAI, melhor descrita no respetivo relatório, para efeitos de RFAI, no valor total de €79.749,41.
- h) A Requerente foi notificada em 21.03.2023, para, querendo, exercer o direito de audição o que veio a fazer em 31.03.2023 (Ponto X do RIT).
- i) Após análise dos argumentos suscitados, concluíram os SIT, pela análise do investimento considerado relevante para efeitos do benefício fiscal RFAI, a existência de investimentos que não consubstanciam aplicações relevantes para efeitos do referido benefício fiscal, no montante total de €318.997,63 com os seguintes fundamentos, em resumo: investimento referente a refeitório, balneário e sala de formação não pode beneficiar do RFAI, porquanto a construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios não se encontra abrangida, salvo algumas exceções, não aplicáveis ao caso em apreço.
- j) Como tal, o valor titulado pela fatura n.º FT2019/89 de 29.11.2019, de € 90.021,88 não pode ser considerado.
- k) O investimento efetuado em relógios de ponto, no montante de €1.500,00, consubstancia a substituição de um ativo por outro, pelo que não se tratando de adição de ativos foi desconsiderada para efeitos de RFAI.
- l) Da análise das faturas, que titulam aplicações relevantes para efeitos do benefício fiscal em causa, verificaram os SIT a existência de uma emitida com o NIF de outro sujeito passivo no montante de €4.220,00, que conseqüentemente conduz à não aceitação do gasto e bem assim à sua não elegibilidade em sede de RFAI.
- m) Finalmente detetaram os SIT investimento em pontes rolantes (€173.448,65), equipamento de soldadura (€28.237,00) e outros equipamentos diversos (€21.570,10) que não se consubstancia na noção de “investimento inicial”, tal como estabelece a al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro e do n.º 49 do art.º 2.º do RGIC e Portaria n.º 297/2015.

- n) Assim, concluíram os SIT que as aplicações relevantes para RFAI ascendem a €765.384,40 (€1.084.382,03-€318.997,63), que correspondem ao benefício fiscal de €191.346,10 (765.384,40x25%), impondo-se uma correção à dotação do período de €79.749,41 e transitando para os períodos subsequentes um saldo de €162.390,34.
- o) Sublinhe-se que a correção firmada no RIT não teve efeitos na dedução à coleta declarada pela Requerente, uma vez que o valor deduzido por esta foi apenas de €28.955,76. Contudo, tal tem implicações no saldo a transitar para períodos seguintes.
- p) Tendo sido elaborado o DCU n.º...2023..., com data de 05.04.2023, o qual deu origem à liquidação aqui controvertida, com o n.º 2023..., emitida em 02.05.2023, notificada através da plataforma ViaCTT, em 22.05.2023.
- q) Não se conformando com a esta liquidação, apresentou o presente pedido arbitral.
- r) Deverão considerar impugnados os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a presente Resposta, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 574.º do Código do Processo Civil - CPC, *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - RJAT.
- s) Em suma, a questão no presente processo prende-se com saber se, os investimentos feitos pela Requerente em 2019 e desconsiderados pelos SIT, devem ou não ser considerados para efeitos do benefício fiscal RFAI.
- t) Os principais investimentos considerados pela Requerente englobam a construção de 2 novos pavilhões, aquisição de 3 pontes rolantes e equipamento específico de soldadura, para além de equipamento diverso tendo por objetivo, na ótica da Requerente, o reforço da sua competitividade e capacidade.
- u) O montante global do investimento alegadamente efetuado pela Requerente ascendeu a €1.084.382,03.

- v) Da leitura do argumentado pela Requerente no presente pedido arbitral, verifica-se que não foram trazidos novos elementos, para além dos já analisados em sede inspetiva, nomeadamente no âmbito do direito de audição.
- w) A apreciação do presente caso exige a conjugação de diversos diplomas, nomeadamente o CFI (art.º 22 a 26), Portaria 297/2015 de 21.09, Portaria n.º 282/14 de 30.12, Regulamento (EU) n.º 651/2014 de 17.06 (Regime Geral de Isenção por categoria -RGIC), TFUE e OAR (Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020).
- x) O benefício aqui em causa encontra-se previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014.
- y) Os auxílios com finalidade regional, como é o caso do RFAI, destinam-se, em suma, a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando não só o investimento, mas também a criação de emprego num contexto sustentável. (Considerando 31 do RGIC).
- z) De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do CFI, 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 do CFI, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo (Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro), com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).
- aa) Assim, para que sejam elegíveis para a concessão de benefícios fiscais, os projetos de investimento têm que ter por objeto atividades económicas dos setores de atividade definidos no artigo 2.º da referida portaria, desde que essas atividades não se encontrem excecionadas nos termos do artigo 1.º da mesma portaria
- bb) Além do CFI, o RFAI está regulamentado na Portaria n.º 297/2015 de 21.09, pelo que, para efeitos do disposto no seu art.º 2.º, n.º 2, al. d), os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis

relativamente a investimentos iniciais, sendo este conceito concretizado na 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. Ou seja, em suma, obedecendo sempre a uma estratégia global de investimento previamente delineada pela empresa tendo em vista atingir o fim subjacente às tipologias do investimento indicadas naquela alínea e não referentes a meras aquisições isoladas de ativos fixos tangíveis, recorrentes e em consequência do normal desgaste e evolução tecnológica dos equipamentos industriais em uso, pese embora, também estas aquisições possam aumentar a capacidade do estabelecimento, em razão da constante evolução tecnológica, como ocorre no caso em apreço, relativamente ao investimento em causa nos presentes autos.

- cc) A atividade exercida pela Requerente, objeto das aplicações consideradas pela Requerente como relevantes inerentes ao investimento efetuado, prende-se com a fabricação de máquinas para as indústrias extrativas e para a construção, inscrita no cadastro com a CAE 28920.
- dd) Esta encontra-se prevista como elegível, face ao previsto na Portaria n.º 282/2014 de 30.12 e enquadra-se no âmbito setorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional, ao abrigo do disposto no art.º 2.º, n.º 2 do CFI.
- ee) As aplicações consideradas como relevantes pela Requerente, melhor descritas a fls. 25 do RIT (ponto 5.1.) ascendem a €1.084.382,03 e prendem-se, alegadamente, com o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente. Deste montante, os SIT desconsideraram diversos “investimentos”, no montante total de €318.997,63 por constatarem que não integram a definição de “investimento inicial” prevista no artigo 2.º, n.º49, alínea a) do RGIC para

efeitos de auxílios com finalidade regional ou não são elegíveis para efeitos do “RFAI”, parte do qual vem contestado nos presentes autos.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

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

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima, constituída em 16.11.1998, cujo objeto principal se traduz, resumidamente, na construção e fabricação de equipamentos metalomecânicos para a indústria extrativa, bem como a reparação e manutenção de máquinas e equipamentos.
- b) Encontra-se inscrita para o exercício das seguintes atividades: Fabricação de máquinas para as indústrias extrativas e para a construção – CAE 28920(atividade principal); Reparação de máquinas e equipamentos, N.E. – CAE 033120; Fabricação de máquinas e tratores para a agricultura, pecuária e silvicultura – CAE 028300.
- c) Para efeitos de IRC, e no período em questão (2019), a tributação é efetuada segundo o regime geral de tributação.
- d) Com referência ao mesmo período, submeteu as seguintes declarações de rendimentos Mod. 22:

-
- a. Em 30.07.2020 - Declaração n.º ...2020..., que originou a liquidação n.º 2020
...
- b. Em 30.07.2021 - Declaração n.º ...2021..., que originou a liquidação n.º 2021... .
- e) Acoberdo da ordem de serviço interna n.º OI2022..., a Requerente foi objeto de uma ação inspetiva, em sede de IRC, levada a cabo pelos Serviços Inspetivos da DF de Santarém.
- f) A ação iniciou-se em 15.07.2022 e teve como objetivo a análise da situação tributária da Requerente e culminou com a correção ao valor da dotação do período considerada pela Requerente para efeitos do crédito de imposto RFAI, melhor descrita no respetivo relatório, para efeitos de RFAI, no valor total de €79.749,41.
- g) A Requerente foi notificada em 21.03.2023, para, querendo, exercer o direito de audição o que veio a fazer em 31.03.2023 (Ponto X do RIT).
- h) Após análise dos argumentos suscitados, concluíram os SIT, pela análise do investimento considerado relevante para efeitos do benefício fiscal RFAI, a existência de investimentos que não consubstanciam aplicações relevantes para efeitos do referido benefício fiscal, no montante total de €318.997,63 com os seguintes fundamentos, em resumo: investimento referente a refeitório, balneário e sala de formação não pode beneficiar do RFAI, porquanto a construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios não se encontra abrangida, salvo algumas exceções, não aplicáveis ao caso em apreço.
- i) Como tal, o valor titulado pela fatura n.º FT2019/89 de 29.11.2019, de € 90.021,88 não pode ser considerado.
- j) O investimento efetuado em relógios de ponto, no montante de €1.500,00, consubstancia a substituição de um ativo por outro, pelo que não se tratando de adição de ativos foi desconsiderada para efeitos de RFAI.
- k) Da análise das faturas, que titulam aplicações relevantes para efeitos do benefício fiscal em causa, verificaram os SIT a existência de uma emitida com o NIF de outro

sujeito passivo no montante de €4.220,00, que consequentemente conduz à não aceitação do gasto e bem assim à sua não elegibilidade em sede de RFAI.

- l) Finalmente detetaram os SIT investimento em pontes rolantes (€173.448,65), equipamento de soldadura (€28.237,00) e outros equipamentos diversos (€21.570,10) que não se consubstancia na noção de “investimento inicial”, tal como estabelece a al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro e do n.º 49 do art.º 2.º do RGIC e Portaria n.º 297/2015.
- m) Assim, concluíram os SIT que as aplicações relevantes para RFAI ascendem a €765.384,40 (€1.084.382,03-€318.997,63), que correspondem ao benefício fiscal de €191.346,10 (765.384,40x25%), impondo-se uma correção à dotação do período de €79.749,41 e transitando para os períodos subsequentes um saldo de €162.390,34.
- n) Sublinhe-se que a correção firmada no RIT não teve efeitos na dedução à coleta declarada pela Requerente, uma vez que o valor deduzido por esta foi apenas de €28.955,76. Contudo, tal tem implicações no saldo a transitar para períodos seguintes.
- o) Tendo sido elaborado o DCU n.º ...2023..., com data de 05.04.2023, o qual deu origem à liquidação aqui controvertida, com o n.º 2023..., emitida em 02.05.2023, notificada através da plataforma ViaCTT, em 22.05.2023.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV.2.A. ENQUADRAMENTO GERAL

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

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. De acordo com o Considerando 31 do RGIC, “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.”

No recorte das definições aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, e com relevância para o caso em análise, o artigo 2.º, 49), alínea 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”.

Quer o Considerando 31, quer 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:

- (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.

A subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, atentas as considerações anteriores, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito, devendo estar satisfeitas todas as condições previstas

no capítulo I do RGIC, assim como as condições específicas para a categoria pertinente de auxílio estabelecidas no Regulamento (v. artigo 3.º do RGIC).

Por outro lado, também nos auxílios ao investimento a favor das PME (aplicável á DLRR), o artigo 17.º, n.º 3 do RGIC estipula que, a fim de serem considerados custos elegíveis, os investimentos devem incluir:

“a) 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,

b) A aquisição dos ativos pertencentes a um estabelecimento, se forem preenchidas as seguintes condições:

- o estabelecimento encerrou ou teria encerrado se não tivesse sido adquirido,
- os ativos são adquiridos a terceiros não relacionados com o adquirente,
- a operação é realizada em condições de mercado.”

O âmbito de aplicação e os requisitos de acesso ao RFAI e ao DLRR constam dos artigos 22.º a 26.º e dos artigos 27.º a 34.º do CFI, respetivamente, sendo as correções efetuadas pela AT fundadas, em concreto, nos artigos 22.º, 30.º e 34.º do CFI e no disposto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, de que se transcrevem os segmentos com relevo para a matéria em discussão nos presentes autos, na redação vigente à data dos factos:

“Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições [RFAI]

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 areeiros 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.

[...]

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

[...]

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.

[...]”

No que se refere à Portaria n.º 297/2015, o respetivo artigo 2.º, n.º 2, alínea d) regula o âmbito de aplicação do RFAI e estabelece que “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”.

IV.2.B. ENQUADRAMENTO DAS CORREÇÕES EFETUADAS EM CUMPRIMENTO DA ORDEM DE SERVIÇO Nº OI2022..., NA QUAL RESULTOU CORREÇÕES EM SEDE DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO PERÍODO EM ANÁLISE, CONFORME RESPECTIVO RELATÓRIO FINAL DE CONCLUSÕES

(1) Investimentos que não estão afetos a instalações fabris ou a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas: Euro 90.021,88

O n.º 2, alínea ii), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de «construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas».

Desta norma, designadamente da exceção à exceção relativa a instalações fabris, infere-se que a reparação e ampliação da fábrica da Requerente se insere no âmbito das aplicações relevantes.

Como resulta da prova produzida estamos perante a construção do refeitório, do balneário e da sala de formação, que no entender da Requerida são investimentos não elegíveis nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22º do CFI – a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excecionada, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.

Esclarece-se que a Sala de formação faz parte integrante da área produtiva da empresa. Dado que para a empresa produzir, torna-se necessário formação e intercambio contínuos e diários, entre a equipa de engenharia, a equipa de produção e entidades externas com que a empresa trabalha, nomeadamente universidades e outras entidades na área do I&D. Este espaço é fundamental, para o desenvolvimento da estratégia da empresa de aumentar a sua capacidade, diferenciando-se pelo carácter da Investigação e Desenvolvimento.

Por mera interpretação declarativa, é de concluir no conceito de «ampliação de (...) instalações fabris» se incluirão as obras destinadas ao «aumento da capacidade de um estabelecimento já existente», o que é confirmado pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, ao referir-se a «investimentos relacionados com (...) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente». Embora a Portaria n.º 297/2015 não possa validamente «interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar» qualquer norma do RFAI, por força da proibição que consta do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, o seu reconhecimento da inclusão dos investimentos no aumento da capacidade de estabelecimentos entre as aplicações relevantes não deixa de ser uma confirmação da correção daquela interpretação declarativa.

Assim, a correção efetuada relativamente, a este projeto enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

(2) Investimentos que não reúnem a condição de “adição” de ativos no ponto 5.1.2 do relatório final de correções, foi desconsiderado o montante de 1.500,00€, respeitante à aquisição de 2 relógios de ponto.

Estamos aqui a falar de 2 relógios de ponto. A AT alega que estes equipamentos foram substituir outros equipamentos com as mesmas características.

No entender do Requerente, tal situação não corresponde à verdade, pois os relógios de ponto instalados têm uma tecnologia superior, permitindo uma maior fiabilidade da informação e rapidez no acesso, possibilitam os acessos dos funcionários em número muito superior, aumentando a rapidez que os mesmos detêm nos processos de entrada e saída, fazendo face ao aumento esperado de funcionários. Estes equipamentos, foram adquiridos e montados, como fazendo parte integrante da ampliação de instalações e conseqüente aumento de capacidade, que os mesmos permitirão. Assim, conclui que estes equipamentos aumentam a capacidade da empresa e reúnem o estipulado no nº 5 do artigo 22º do CFI, pelo que deverão ser considerados Aplicações Relevantes de RFAI 2019, no montante de 1.500,00€.

Ora, aqueles ativos foram adquiridos pela Requerente para serem “afectos à exploração da empresa”, não se encontrando abrangidos pelo âmbito de exclusão que resulta do enquadramento jurídico supra mencionado. Assim sendo, a sua inclusão no investimento inicial considerado para efeitos do RFAI fica “apenas” dependente de os mesmos terem ou não sido adquiridos com vista ao “aumento da capacidade instalada”. Uma vez que estão em causa “equipamentos complementares” que, por si só, não permitem um incremento daquela capacidade, revela-se necessário aferir a respetiva essencialidade ou importância para o processo produtivo. Tal exame não poderá resultar de uma análise individualizada e segmentada de cada um dos ativos, tendo antes de ser feita com base no projeto de investimento delineado pela Requerente que o configurou como um todo complexo, coerente e integrado, capaz de potenciar o aumento da capacidade produtiva.

Ora, apesar de estarem em causa “equipamentos complementares” ou de “beneficiação de equipamentos pré-existent”, a verdade é que sem eles não seria possível atingir a finalidade última de expandir a capacidade produtiva instalada na unidade fabril. Aqui chegados, verifica-se que os equipamentos “complementares” e/ou de “beneficiação” adquiridos não correspondiam a meras despesas correntes associadas ao normal funcionamento da unidade fabril, que a Requerente iria ter de assumir independentemente do investimento inicial feito.

Pelo contrário, a aquisição dos mencionados equipamentos foi uma consequência necessária fruto da aquisição dos equipamentos de produção, existindo uma interdependência e relação de causalidade entre ambos relativamente ao objetivo de expansão da capacidade produtiva.

Nestes termos, julga-se que a Requerente demonstrou que os ativos fixos tangíveis, objeto de impugnação nos presentes autos e que foram considerados relevantes para efeitos do RFAI, foram adquiridos no âmbito de um investimento inicial que aumentou a capacidade produtiva instalada, estando assim cumprido este requisito.

(3) Investimentos não dedutíveis fiscalmente no ponto 5.1.3 do relatório final de correções, foi desconsiderado o montante de 4.220,00€, alegando que a fatura emitida pelo fornecedor Italiano, B..., não continha o NIF da A..., mas sim de outro SP (NIPC...).

Recorde-se que relativamente às faturas contabilizadas pela Requerente relacionadas com serviços de carpintaria, colocação de estores e outros, entendem os SIT que tais gastos não devem ser aceites para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos do artigo 23.º do CIRC, por quanto esses encargos foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo em benefício dos sócios e não para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC.

A Requerente alega que o NIPC indicado na fatura é da empresa C..., S.A é o representante português da marca italiana D..., pelo que certamente existiu algum lapso na emissão desta fatura por parte do fornecedor italiano.

Assim a AT afirma que apenas está aqui em causa a falta de certos requisitos formais da fatura em causa, uma vez que desta não consta o número de contribuinte da Requerente. Logo, este Tribunal acompanha a Requerente – também aqui a AT não colocou em causa a veracidade da transmissão do bem em causa, nem o respetivo valor.

A AT não manifestou, pois, dúvidas algumas quanto à existência destes gastos suportados pela Requerente subjacentes a esta fatura, que foram desconsiderados para efeitos de RFAI no âmbito do sobredito procedimento de inspeção tributária, não tendo desconsiderado a mesma para efeitos de IRC, aceitando esta aquisição e as respetivas amortizações futuras.

Por outro lado, salienta-se que o aludido artigo 23.º do CIRC estabelece requisitos de elegibilidade do gasto para efeitos de IRC (e, saliente-se, o mesmo não foi acrescido à matéria coletável pela AT no referido relatório de inspeção ou nota de liquidação) e não para efeitos de consideração de ativo relevante no que toca ao RFAI. Isto é, o artigo invocado pela AT rege a elegibilidade do gasto para efeitos de IRC. Este normativo não define critérios de aceitação das aplicações relevantes para efeitos de RFAI.

Assim é claro que a supramencionada fatura, no montante 4.220,00€, é um investimento relevante para efeitos do Benefício Fiscal do RFAI, nos termos do CFI, sendo que a AT, não põe em causa que a despesa subjacente à mesma é necessária para o exercício da atividade da Requerente, logo a mesma foi incorrida pela Requerente para obter os seus rendimentos sujeitos a IRC, pelo que deverão ser consideradas como aplicações relevantes para o apuramento da dotação de RFAI 2019.

Na verdade, foi por causa e para a atividade da empresa que a Requerente adquiriu os bens e serviços descritos na fatura. Para a Requerente a despesa preenche os requisitos do artigo 23.º do CIRC, sendo ilegal a correção da Requerida.

Analisado o caso em apreço verifica-se que a Requerida não põe em causa a efetividade dos gastos. Assim sendo, não estando em causa os gastos ocorridos, atentas as regras da experiência, a prática habitual e o tipo de atividade desenvolvida, afigura-se de concluir que os gastos que a Requerente incorreu com os bens e serviços descritos Nesta sequência deve ser dado provimento ao pedido de pronúncia arbitral quanto às correções aqui em causa no apuramento da dotação do RFAI 2019.

(4) Investimentos que não consubstanciam “Investimento Inicial” - No ponto 5.1.4 do relatório final de inspeção, foi desconsiderado o montante global de 223.255,75€, alegando que diversos equipamentos não consubstanciam o conceito “Investimento Inicial”, nomeadamente o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a saber:

- 1 – Pontes Rolantes 173.448,65€**
- 2 – Equipamento de soldadura 28.237,00€**
- 3 – Equipamentos diversos 21.570,10€**

A elegibilidade dos investimentos ora em causa, para efeitos do benefício do RFAI, terá de consistir num investimento inicial (por contraposição a investimento de substituição), atendendo ao disposto nos artigos 2.º, n.º 49, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

O fundamento adotado pela Requerida para a desconsideração dos investimentos realizados pela Requerente para efeitos de RFAI resulta do entendimento de que os mesmos configuram meros investimentos de substituição, que contribuirão apenas para a melhoria da eficiência da produção, e que não poderão, conseqüentemente, ser considerados enquadráveis na tipologia de “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”.

O aumento da eficiência do processo produtivo possibilita, assim, que se produza mais quantidade com o mesmo número de horas de produção, traduzindo-se na aptidão para prosseguir o objetivo de aumento da capacidade produtiva da empresa.

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

Com efeito, do disposto na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho, não resulta a exigência de “investimento pela primeira

vez num determinado tipo de ativo fixo tangível” (veja-se, neste sentido, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T).

Considerando a definição contida na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, e conforme é afirmado no acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 726/2020-T, “não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o que é feito na atividade de exploração corrente da Requerente, desde que o investimento esteja relacionado 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». O artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI, ao referir os ativos «afetos à exploração da empresa», corrobora esta interpretação no sentido de que o que releva à afetação dos ativos à produção da empresa”.

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

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

O entendimento deste tribunal encontra-se em linha com a jurisprudência arbitral citada, não se suscitando dúvidas de interpretação do direito da União Europeia que justifiquem o reenvio prejudicial solicitado, a título subsidiário, pela Requerida.

Nestes termos, julga-se que a Requerente demonstrou que os ativos fixos tangíveis **Pontes Rolantes (173.448,65€); Equipamento de soldadura (28.237,00€) e Equipamentos**

diversos (21.570,10€) foram adquiridos no âmbito de um investimento inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, estando assim cumprido este requisito para poderem beneficiar do RFAI.

A alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI determina que, para efeitos do RFAI, se consideram aplicações relevantes os investimentos nos “ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo”, desde que afetos à exploração da empresa.

Subscreve-se o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 488/2019-T, quando nele se afirma que “[a]dquirir ‘em estado de novo’ só pode significar que se obteve algo, se alcançou a sua posse, como bem acabado, como um produto oferecido pela primeira vez através de uma transacção entre alienante/vendedor e adquirente/comprador; sair disto, sustentar que aquele que produz também “adquire” o seu próprio produto, não é só ignorar conceitos básicos de Economia (como a divisão do trabalho e o mecanismo das trocas): é forçar a semântica da língua portuguesa, transgredindo os limites impostos pelos artigos 11.º da LGT e 9.º do Código Civil.”

Resulta do n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil que o texto não é o único elemento da interpretação, mas, conforme determina o n.º 2 do mesmo artigo, não pode o intérprete chegar a um resultado interpretativo que não tenha no texto um mínimo de correspondência verbal.

Recorde-se, além do mais, que, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

O montante das aquisições de equipamento básico e administrativo consideradas elegíveis para efeitos de RFAI pela Requerente ascendeu a €23.927,41, ultrapassando, assim, o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à modernização da sua atividade, contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento.

Consta da matéria de facto dada como assente que o investimento realizado nas **Pontes Rolantes (173.448,65€); Equipamento de soldadura (28.237,00€) e Equipamentos diversos (21.570,10€)** contribuiu para a transformação e atualização tecnológica do modelo de produção bem como para o incremento da eficiência dos processos e a redução dos consumos de energia

e minimização dos desperdícios na sua produção, revelando-se apto, em conjunto com os outros investimentos realizados, ao aumento da capacidade produtiva da empresa.

Deste modo, estes investimentos são elegíveis para efeitos do RFAI, na medida em que se enquadram numa das situações previstas no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.

Conforme é afirmado no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T, que se subscreve, “a aferição dos requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo, assim, em princípio, ativos fixos tangíveis que «pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho.

De qualquer modo, mesmo que haja algum tipo de ativos que, pela sua natureza, não se possa enquadrar num projeto de expansão da capacidade produtiva nem possa proporcionar a criação de postos de trabalho, não é esse o caso, seguramente, dos equipamentos informáticos, designadamente os computadores portáteis, que se destinam a ser utilizados por trabalhadores e são suscetíveis de utilização na generalidade dos projetos industriais”.

Verifica-se, in casu, que os equipamentos básicos e administrativos adquiridos são complementares dos outros investimentos realizados, inseridos numa estratégia global de longo prazo de aumento da capacidade produtiva da empresa.

Ou seja, eles não correspondem a meras despesas correntes associadas ao normal funcionamento da unidade fabril, que a Requerente teria de assumir independentemente do investimento inicial feito.

Para este Tribunal é verosímil que a aquisição dos mencionados equipamentos, considerados na sua globalidade, complementa os demais investimentos realizados, existindo uma interdependência e relação de causalidade entre ambos relativamente ao objetivo de expansão da capacidade produtiva.

Nestes termos, julga-se que a Requerente demonstrou que os equipamentos relacionados com **Pontes Rolantes (173.448,65€); Equipamento de soldadura (28.237,00€) e Equipamentos diversos (21.570,10€)**, em causa se inserem no âmbito de um investimento

inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, sendo, assim, elegíveis para efeitos de RFAI, admitindo-se aqui o pedido arbitral.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral;
- b) Condenar a Requerida ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **61.624,41**, 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).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.448,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente², conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

² De acordo com o Despacho de Retificação de 2024-05-03.

Lisboa, 24 de abril de 2024

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Jónatas Machado)

(Ana Teixeira de Sousa)