

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 796/2023-T

Tema: IRC – RFAI - Benefícios Fiscais – Deduções à colecta – Investimento Inicial
– Ónus da prova dos factos que conferem o direito ao benefício fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

I - O RFAI visa promover e desenvolver atividades em sectores específicos, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC em ativos fixos tangíveis e intangíveis e que desses investimentos resulte a criação líquida e a manutenção de postos de trabalho e o aumento da capacidade produtiva;

II - O RFAI apenas é aplicável relativamente a “investimentos iniciais”;

III - Nos termos do referido alínea a) do § 49 do artigo 2.º do Regulamento (EU) n.º 651/2014 (RGIC), entende-se por “Investimento inicial”: “(...) a) *Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; (...).*”;

IV - A aquisição de equipamento fora de uma estratégia global de investimento que não contribua para o “aumento de capacidade de um estabelecimento já existente” - a modalidade indicada pela Requerente - pode configurar “aquisição isolada”, donde, não enquadrável no conceito de “investimento inicial” nos termos em que ele está definido na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, pelo que, não elegível para efeitos do RFAI;

V - O investimento que releva para efeitos da aplicabilidade do RFAI é investimento novo, donde, incremental em relação ao já existente e não o investimento na aquisição de equipamentos de substituição ou manutenção de activos pré-existentes;

VI - O não preenchimento das regras de atribuição do RFAI faz enfermar os actos de autoliquidação do IRC onde o referido benefício fiscal foi considerado, mostrando-se justificada a liquidação adicional que neutralize a fruição de tal benefício fiscal;

VII - Nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de Setembro, impende sobre o sujeito passivo o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal;

VIII - A não demonstração dos pressupostos que habilitariam os investimentos ao seu enquadramento no RFAI, leva à inelegibilidade dos mesmos para efeitos da fruição daquele benefício fiscal.

I. RELATÓRIO:

- 1.** **A...,S.A.**, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., ...-... ..., apresentou, em 7.11.2023, pelas 22:45 horas, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o regime previsto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) e considerando a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à sua jurisdição por força do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
- 2.** No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.
- 3.** Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- 4.** Em 2.1.2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
- 5.** Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 22.1.2024 para apreciar e decidir o objecto do processo.

6. Em 4.3.2024, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente à liquidação adicional de IRC, de 2017, n.º 2022... e ainda à correspondente liquidação de Juros Compensatórios por recebimento indevido n.º 2022..., que se cifravam, respectivamente, em 30.869,61 € e 3.779,65 €, num total sindicado de 34.649,26 € e ora colocadas em crise; afrontando igualmente a decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa n.º ...2022... que era objecto imediato do aludido Pedido de Pronúncia Arbitral.
7. Em 4.3.2024, a Requerida apresentou igualmente o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro (doravante PA).
8. Em 11.04.2024, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: “[C]onsiderando que: - Face aos articulados apresentados pelas partes se afigura que as questões a apreciar e decidir se reconduzirão, **fundamentalmente**, a questões de direito; - Só foi apresentada prova testemunhal pela Requerente, não tendo sido requerida a produção de qualquer prova adicional por parte de Requerida, sendo que, aliás, nos artigos 113 a 125 da Resposta, aquela apresenta oposição à inquirição da testemunha arrolada pela Requerente, peticionando ainda, à cautela, seja esta notificada para indicar a profissão da testemunha arrolada, bem como os factos sobre os quais pretende seja a mesma inquirida; - A Reclamação Graciosa n.º ...2022... foi indeferida por despacho de 21.7.2023 da Exm.ª Senhora Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Tributária – Contencioso da Direcção de Finanças de ..., por subdelegação de competências da Directora de Finanças Adjunta; - A notificação a coberto da qual foi dada a conhecer à Requerente a decisão de indeferimento está datada de 24.7.2023; - Tal notificação foi empreendida através da plataforma VIACCT, tal como se pode intuir da leitura do Ofício S/ número, de 24.07.2023, que está no SGP do CAAD, a fls. 152/152 do ficheiro PRG.pdf denominado Processo Administrativo – PA11, da Direcção de Finanças de ... – Justiça Tributária. - Em face do que está no SGP do CAAD, o Pedido de Pronúncia Arbitral foi apresentado em 7.11.2023, pelas 22:45 horas. DECIDE-SE, em respeito pelo princípio do contraditório (alínea a) do art.º 16.º do RJAT); e ao abrigo do

*princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias (artigos 16º, alíneas c) e e), 19º, nº 1); e ainda ao abrigo dos princípios da celeridade, da simplificação e da informalidade processual (n.º 2 do art.º 29.º do RJAT); e, finalmente, ao abrigo também do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT): i) Tendo em vista a apreciação da questão da caducidade do direito de acção por **eventual** apresentação intempestiva do Pedido de Pronúncia Arbitral, interpelar a Requerente e a Requerida a juntarem aos autos, no prazo de dez dias, prova do registo de disponibilização no VIACCT da referida notificação; ii) Convidar a Requerente e a Requerida a pronunciarem-se, querendo, no mesmo prazo de dez dias, sobre a aludida **eventual** excepção da caducidade do direito da acção por intempestividade; iii) Convidar a Requerente a, no mesmo prazo de dez dias, pronunciar-se sobre a oposição à inquirição formulada pela Requerida na Resposta; iv) notificar a Requerente para, no mesmo prazo de dez dias, reiterar (ou não) interesse na produção da prova testemunhal requerida e em caso afirmativo indicar quais os factos que pretende ver provados pela testemunha indicada que não sejam susceptíveis de prova documental já produzida (com a junção dos articulados) ou ainda a produzir. NOTIFIQUE-SE. Lisboa, 11 de Abril de 2024. O Árbitro, Ass.”*

9. A Requerida apresentou requerimento superveniente juntando prova sobre a data do registo de disponibilização no VIACCT da notificação que levou ao conhecimento da Requerente a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
10. A Requerente manteve-se silente.
11. Em 29.4.2024, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: “[C]onsiderando que: - A Requerente, não obstante ter arrolado uma testemunha no PPA para provar o que alega, quando lhe foi dada oportunidade para se pronunciar sobre a oposição à inquirição formulada pela Requerida na Resposta e ainda sobre se reiterava (ou não) interesse na produção da prova testemunhal requerida e, em caso afirmativo, para indicar quais os factos que pretendia ver provados pela testemunha indicada que não fossem susceptíveis de prova documental já produzida (com a junção dos articulados) ou ainda a produzir, não se

pronunciou, mantendo-se silente. - A factualidade relevante nos presentes autos, está, no essencial, provada documentalente, conquanto se levem também na devida conta as regras que dispõem sobre o ónus da prova em matéria de benefícios fiscais. DECIDE-SE, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alíneas c) e e), 19.º, n.º 1 e 29.º, n.º 2 do RJAT), e do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130.º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT): i) dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; ii) dispensar a produção de prova testemunhal; iii) facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas simultâneas, podendo a Requerente e Requerida fazê-lo no prazo de dez dias, contados da notificação do presente despacho, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 120.º do CPPT, aplicável ex vi do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT. A decisão final será proferida e notificada às partes até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, devendo a Requerente, até à data da prolação da decisão arbitral, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD. NOTIFIQUE-SE. Lisboa, 30 de Abril de 2024. O Árbitro, Ass.”

12. Nenhuma das partes apresentou alegações finais.
13. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: *i)* Na declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2022... entretanto apresentada e dirigida à apreciação da legalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 2017, n.º 2022 ... e ainda à correspondente liquidação de Juros Compensatórios por recebimento indevido, n.º 2022..., que se cifravam, respectivamente, em 30.869,61 € e 3.779,65 €, num total sindicado de 34.649,26 €; bem como *ii)* na consequente declaração de ilegalidade daqueles mesmos actos de liquidação, reportados ao exercício de 2017, por alegadamente estarem enfermos do vício de violação de lei; *iii)* No pagamento à Requerente de juros indemnizatórios correspondentes, por estarem preenchidos os pressupostos do art.º 43.º da LGT.

14. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

- A) No Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA), começa a Requerente por aduzir no sentido de que “(...) em face ao disposto no n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, 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 Código Fiscal do Investimento e tendo em consideração os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.”.
- B) Logo de seguida transcreve a Requerente o n.º 4 do art.º 22º do CFI que dispõe sobre os condicionalismos (**de verificação cumulativa**) de que depende a fruição daquele benefício fiscal do RFAI.
- C) Segue-se a análise, *de per si*, dos ali referidos condicionalismos de que depende a fruição do RFAI, dando-os por verificados, mas aduzindo no sentido de que o requisito que exige que os investimentos realizados proporcionem a criação líquida de postos de trabalho merece desenvolvimentos que adiante explicitará e que aqui serão igualmente trazidos em breve síntese.
- D) Ainda quanto ao requisito da elegibilidade (ou inelegibilidade) dos investimentos efectuados, traz a Requerente à colação desenvolvimentos que deixa no art.º 20.º (e seguintes) do PPA, transcrevendo ali, basicamente, o n.º 2 do art.º 22º do CFI.
- E) Nos Quadros de fls. 5 do PPA, explicita a Requerente os investimentos que considerou relevarem para efeitos do RFAI, em 2016 e 2016, quantificando-os, respectivamente, em 18.086,70 € e 34.206,30 €.
- F) Faz ainda a afirmação de que, em face do quadro legal que traçou, os investimentos identificados são elegíveis para efeitos do RFAI; referindo também que o investimento realizado está relacionado com a actividade principal por aquela desenvolvida, sendo esta subsumível no CAE 28259 – Tintas e Vernizes.

- G)** Prossegue a Requerente dizendo que a fruição do benefício fiscal aqui em causa depende ainda do cumprimento de algumas das condições constantes da Portaria n.º 279/2015, de 21 de Setembro e, de entre elas, destaca a que se consubstancia na circunstância do investimento ter de ter enquadramento numa das tipologias referidas no n.º 1 do art.º 2º da citada Portaria.
- H)** Sustentando que *“(…) o benefício aplica-se apenas 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 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.”* Evolvendo para o caso concreto, aduz a Requerente no sentido de que *“(…) o investimento realizado em sede de RFAI incorpora um projeto de investimento decorrido entre 2016 e 2018, abrangido pelo Sistema de Incentivos às empresas – Qualificação das PME, no âmbito do Portugal 2020 (…).”* E ainda que: *“[E]ste projeto previa um investimento total de € 327.958,12 e visou a introdução de novos métodos e processos organizacionais (sic erat scriptum), aumentando a sua competitividade, flexibilidade e dinamização.”* E mais: *“[E]m consequência, permitiu à empresa aumentar a sua capacidade de resposta, bem como dotar de processos inovadores, potencializando a sua posição no mercado.”*
- I)** Retirando a Requerente daqui que *“(…) só se pode concluir que a tipologia do investimento corresponde a um “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”*; dizendo haver ficado provado o cumprimento de todos os requisitos legais exigidos para a fruição do RFAI.
- J)** De seguida, enuncia a Requerente os fundamentos jurídicos da contestação às correções efectuadas pela AT que subdivide como segue: *i)* um ponto, reportado à falta de fundamentação das correções propostas; *ii)* um segundo ponto, respeitante ao conceito de “Investimento Inicial”; *iii)* e, finalmente, um terceiro ponto, reportado à criação líquida de postos de trabalho.

- K)** No que tange ao ponto acima identificado como *i*), começa a Requerente por aduzir no sentido de que, na acção inspectiva, a AT concluiu que os investimentos aqui em causa não integravam o conceito de “Investimento Inicial”. E não se detendo refere: “[C]om efeito, e conforme se pode ler no final da página 7 do RIT, a AT considera “pouco provável que o sujeito passivo realize todos os anos investimentos de expansão” acrescentando ainda que “também é pouco provável que uma empresa do setor da indústria transformadora não tenha investimento contínuo na manutenção da fonte produtora (substituição, atualização, complementar, etc.), que não é elegível para este concreto efeito”. E partindo do que vem de ser transcrito, retira a Requerente a seguinte asserção: “(...) as correções apuradas em sede de procedimento inspetivo devem assentar numa fundamentação de facto e de direito, não podendo ter por base meras alegações baseadas em presunções ou probabilidades.”
- L)** Trazendo de seguida à colação as seguintes transcrições da pena do Dr. Jesuíno Alcântara Martins e do saudoso Dr. Vítor Faveiro. Do Primeiro: “Será mesmo possível afirmar que o procedimento inspetivo é sobretudo um procedimento destinado à recolha da prova suficiente para suportar eventuais correções fiscais. A qualidade da prova recolhida influencia a qualidade da fundamentação que vai ser utilizada para justificar as correções fiscais, de tal forma, que poderíamos afirmar que quanto melhor a qualidade da prova recolhida, melhor a qualidade da fundamentação das correções da inspeção.”; do segundo: “São, pois, manifestamente ilegais as decisões de “avaliação direta” da matéria tributária baseadas em expressões subjetivas, tais como: “é evidente”, “afigura-se que” “é nossa opinião”, “não temos dúvida”, “é nosso parecer”, “deve-se considerar”, “julgamos que”, e tantas outras que na prática corrente são usadas em tais atos, se não de tratar de meras expressões conclusivas da demonstração objetiva da situação em causa.”.
- M)** E dali se intui que é o que se passa com os excertos: “pouco provável que o sujeito passivo realize todos os anos investimentos de expansão” e “pouco provável que uma empresa do setor da indústria transformadora não tenha investimento contínuo na manutenção da fonte produtora (substituição, atualização, complementar, etc.), que

não é elegível para este concreto efeito.”, uma vez que, diz e Requerente, tais conclusões não se alicerçam em elementos objetivos.

- N)** E isto dito, conclui a Requerente no sentido de que *“(…) a fundamentação do RIT em que assentam as correções que deram origem à liquidação adicional aqui contestada, não é congruente ou clara, na medida em que se alicerça em meros juízos conclusivos.”* E ainda: *“Em resultado do exposto, não poderá o ato de liquidação em que se materializou as correções efetuadas deixar de ser considerado ilegal por falta de fundamentação legalmente exigível e anulado em conformidade.”*
- O)** Agora quanto ao ponto acima identificado como **ii)**, *i.e.*, quanto ao conceito de “Investimento Inicial”, começa a Requerente por trazer à colação a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, dizendo que, nos termos do que dispõe aquele normativo, *“(…) os investimentos elegíveis têm de respeitar a um investimento inicial, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com: a) A criação de um novo estabelecimento; b) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente; c) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento: as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200% o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento; (Conforme artigo 3.º, n.º 1 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.) ou d) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente, ao abrigo da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro: o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento. (Conforme artigo 3.º, n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro).”*
- P)** E do acima transcrito infere a Requerente que *“(…) o RFAI abrange, de certa forma, a substituição e atualização da sua fonte produtora, sendo os investimentos elegíveis quando cumpram o conceito de “alteração fundamental do processo de produção*

global de um estabelecimento existente”.” Prossegue a Requerente dizendo que, assim, não se entendem as referências a tal preceito feitas pela AT ao longo do RIT, em manifesto dissídio, dizem, com o que dispõe a própria legislação. Para a Requerente a legislação comunitária não exclui expressamente os investimentos de substituição, sendo esses elegíveis desde que enquadrados no âmbito da tipologia acima referida. E a benefício de tal entendimento, traz ainda a Requerente à colação a alínea c) transcrita no ponto precedente e que expressamente se reporta a *“equipamentos reutilizados”*.

Q) Não se detendo refere de seguida a Requerente que tal como foi sobejamente explanado por aquela no decorrer do procedimento inspectivo, *“(…) o investimento realizado nos períodos em questão visa a expansão da sua actividade.”* Dizendo mais: *“[O] sujeito passivo tem vindo a realizar, de forma continuada, investimentos que permitam sustentar a sua estratégia de crescimento e consolidação da sua posição de player de referência no mercado português, ibérico e internacional das tintas, vernizes, diluentes, revestimentos, produtos e sistemas de impermeabilização e isolamento térmico.”* Especificando ainda como segue: *“(…) os investimentos realizados em 2016 e 2017 tiveram duas vertentes: A. Produtividade e eficiência, concretamente a aquisição dos terminais de recolha “touch screen” e todo o desenvolvimento ajustado às necessidades e realidade da A... “Software de Recolha de dados para a produção” realizado pela empresa de IT (consultora externa). B. Crescimento orgânico que envolve os investimentos realizados em equipamentos de IT, os equipamentos (máquinas) de pigmentação e o investimento no conceito WEB. O crescimento do negócio é suportado pela inclusão de novas soluções técnicas (daí o forte investimento em I&D) aos nossos clientes e revendedores (diversificação) ou através da “captação” de novos parceiros. O que em regra e em função da sua dimensão obriga à colocação de um equipamento de pigmentação de tintas no cliente, de forma que possa ter uma capacidade de resposta para com o seu cliente.”*

R) Logo no decorrer do procedimento inspectivo emergiu a questão de a Requerente haver colocado algumas máquinas de pigmentação nas instalações dalguns dos seus clientes em regime de comodato. Diz a Requerente que tal circunstancialismo tinha por finalidade alcançar determinados objetivos comerciais que podem ou não estar

contratualmente definidos. Dizendo mais: “(...) *opta por manter estas máquinas no cliente a fim de este ter mais autonomia, garantindo sempre a fidelização.*” E que: “[E]m alternativa, poderia a Requerente [ter] aquelas máquinas nas suas instalações e utilizá-las consoante os pedidos dos clientes.” Prosseguindo diz ainda: “(...) No entanto, esta resposta seria mais morosa limitadora. (...) Daí ter optado pelos contratos de comodato. (...) Não obstante esta opção, a mesma em nada afeta a qualificação do investimento, uma vez que os equipamentos são propriedade da requerente, fazendo parte do seu ativo.”

- S)** Seguindo-se a asserção de que “[O]s investimentos realizados em cada período estão assim ligados entre si, sendo incorridos no projeto de inovação e expansão levado a cabo pela requerente, e cujo projeto estruturado se apresenta no anexo 5.” Não deixando de aduzir como segue: “[R]efira-se que todos estes investimentos estão integrados num só projeto, e não de forma isolada como erradamente considerou a AT.” E ainda: “[É] certo que se trata de um processo de inovação. Contudo, esta posição permite aumentar a oferta da empresa, adaptando-se, assim, ao mercado e cimentando a sua posição de liderança.”
- T)** Quanto ao “efeito de incentivo”, alude a Requerente à circunstância de que para a Inspeção Tributária “tudo leva a crer” não se verificar, conforme página 32 do RIT. Rebatendo tal posição sustentada pela Inspeção Tributária, diz a Requerente o seguinte: “[C]ontudo, a própria Requerente apresentou uma candidatura ao programa Portugal 2020, a qual, por si só, tem uma grande influência no financiamento e na tomada de decisão.” E daqui retira que, assim sendo, “(...) não basta supor que não existe efeito incentivo. (...) Portanto, uma vez mais se constata que a AT fundamenta a sua posição com base em meras suposições e comentários sem suporte fatural ou legal. (...) Pelo que, também neste ponto se verifica um vício de violação por falta de fundamentação legal, nos mesmos termos a que anteriormente nos referimos.”
- U)** Agora quanto ao ponto acima identificado como **iii)**, i.e., quanto à condição da “Criação líquida de postos de trabalho”, prevista na alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, aduz a Requerente no sentido de que a Inspeção Tributária, no seu Relatório de Inspeção, “(...) concluiu que se verificou uma variação inferior à unidade de trabalho anual.” e

assim sendo, ou seja, “(...) não se tendo verificado o aumento de, pelo menos, um trabalhador, a 31 de Dezembro de cada período face à média dos 12 meses precedentes, não está cumprida a condição legal.”

- V) De seguida a Requerente traz à discussão o disposto nos n.ºs 4 e 9 do art.º 14.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de Junho de 2014, que transcreve.
- W) Aplicados tais normativos ao RFAI, afirma a Requerente que “(...) os custos elegíveis em sede deste auxílio são os gastos incorridos com os investimentos elegíveis, não relevando os custos salariais decorrentes da criação líquida de postos de trabalho.”
- X) E dali retira que “(...) a condição da criação postos de trabalho não se deve aplicar ao RFAI, dado que o incremento dos gastos salariais face ao investimento elegível efetuado não integra o montante do benefício.”. Dizendo mais: “(...) no RFAI apenas são considerados os investimentos em ativos fixos tangíveis, sem nunca haver uma ligação aos recursos humanos, a não ser a criação líquida de postos de trabalho.” Seguindo-se a asserção de que, assim sendo, “[E]stamos, pois, perante um erro jurídico de transposição da legislação comunitária para o ordenamento jurídico nacional.”
- Y) Não obstante e admitindo (à cautela e caso o Tribunal entendesse de modo diverso) que a condição de criação líquida de postos de trabalho era admissível e relevante em sede de RFAI, tal como prescreve o Código Fiscal do Investimento, aduz a Requerente no sentido de que importa analisar a respectiva definição, começando por afirmar que, partindo dela, estão em causa postos de trabalho e não o colaborador que o ocupa.
- Z) Ademais, diz ainda que na legislação vigente em sede de RFAI e no respetivo Regulamento da EU, não existe qualquer menção ao tipo de contrato de trabalho (sem termo ou por tempo indeterminado) relevante para efeitos de RFAI. A tal propósito e ancorando a hermenêutica que sustenta, enuncia jurisprudência arbitral, concretamente as decisões proferidas nos processos n.ºs 212/2013-T e 516/2017, onde, afirma, o Tribunal Arbitral defende que no regime do RFAI não há qualquer fundamento para concluir que só se pretendeu a criação de emprego duradouro, pois não se formula qualquer exigência, para atribuição do benefício, de que os postos de trabalho criados sejam ocupados por trabalhadores contratados a termo certo.

- AA)** Traz a Requerente ainda à colação a Informação Vinculativa, processo n.º 2010 002853, PIV n.º 1212, com despacho de 2010-10-27, do Diretor-geral, ponto 10, donde retira que a Autoridade Tributária reconhece a possibilidade de substituição do colaborador afeto ao posto de trabalho criado em sede de RFAI, sem que se perca o direito ao benefício: *“(...) podíamos adiantar que a saída de um colaborador por uma das causas legalmente previstas que não fosse, obviamente, a extinção do posto de trabalho, e fosse admitido (pela própria requerente), para o mesmo posto de trabalho, um outro colaborador, nas mesmas condições, não iria pôr em causa a manutenção do posto de trabalho.”*
- BB)** E isto dito, conclui a Requerente no sentido de que *“(...) o apuramento da condição da criação líquida de postos de trabalho não se pode cingir aos contratos sem termo ou por tempo indeterminado.”*
- CC)** Não se detendo levanta a Requerente ainda uma outra questão e que se prende com os investimentos em curso e o momento em que se deve considerar verificada a condição da criação líquida de postos de trabalho. A tal respeito transcreve um entendimento que diz da AT e que determina o seguinte: *“O problema coloca-se nos casos em que o investimento realizado em 2009 consista, tão só, em adições (elegíveis) às imobilizações em curso e aquele só venha a ficar concluído (numa situação limite), por exemplo, em 2014 (fora do prazo máximo previsto para a dedução à coleta). Admitindo esta hipótese, o sujeito passivo fica impossibilitado (por um facto que não lhe é imputável) de, em tempo útil para efeitos do RFAI 2009, criar postos de trabalho proporcionados pelo investimento. No entanto, precisamente porque o facto não lhe é imputável, parece-nos que não se lhe pode retirar o direito de usufruir de um benefício fiscal que, a par da criação de postos de trabalho, se dirige o investimento realizado em 2009 numa região elegível e que é determinado em função do valor do investimento e não dos custos salariais. (...) Assim, relativamente ao investimento realizado em 2009 que constitua adições às imobilizações em curso, a criação de postos de trabalho só pode ser aferida no final do período de tributação em que o investimento estiver concluído, não sendo possível proceder a essa aferição quando o investimento só ficar concluído após o prazo previsto no n.º 3 do art.º 3.º do diploma que cria o RFAI 2009.”*

- DD)** E daqui infere que a condição de criação de postos de trabalho possa ser cumprida apenas no período em que se finaliza o investimento em curso.
- EE)** A discussão prossegue mas agora quanto à base de cálculo para apurar a criação líquida de postos de trabalho. A tal propósito afirma a requerente que “(...) *não faz sentido aplicar a média decorrida entre dezembro de n-1 e novembro de ano n, dado que os valores do ano n já estão influenciados pela criação de postos de trabalho do investimento.*”
- FF)** Defende a Requerente que a comparação deverá ser efetuada sempre com os meses precedentes ao investimento. “[O]u seja, ao início da entrada em funcionamento dos bens objeto de investimento que proporcionaram a criação dos postos de trabalho.”
- GG)** Partindo da hermenêutica explicitada e aplicando-a ao caso *sub judicio*, levando-se igualmente em conta a informação que está no Anexo 6 junto ao PPA, considera a Requerente que se verifica a condição da criação líquida de postos de trabalho nos dois períodos de tributação aqui em causa, ou seja, em 2016 e 2017, “(...) *na medida em que o n.º de colaboradores a 31 de dezembro de cada período supera a média do período anterior ao investimento, considerando, quer os trabalhadores com contrato a termo quer os sem contrato a termo.*” E procedendo ao cálculo, determina: A) Para 2016: criação líquida de 8 postos de trabalho: *i)* Média de 2015: 56,42; *ii)* N.º trabalhadores a 31 de dezembro de 2016: 65. B) Para 2017: 8 postos de trabalho: *iii)* Média de 2016: 62; *iv)* N.º trabalhadores a 31 de dezembro de 2017: 74.
- HH)** Intuindo dali que ficou demonstrado que, na aplicação do RFAI em 2016 e 2017, se verificou o cumprimento da criação líquida de postos de trabalho.
- II)** Peticiona a Requerente: *i)* seja anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa; *ii)* seja anulada a liquidação adicional de IRC de 2017; *iii)* seja a AT condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT.

15. A Requerida apresentou Resposta, na qual alega:

I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A) Na Resposta, a Requerida começa por traçar o enquadramento normativo que consubstancia o RFAI, referindo, nomeadamente: *i*) o CFI e mais concretamente os seus artigos 22.º a 26.º; *ii*) a Portaria 297/2015, de 21 de Setembro; e o *iii*) Regulamento (EU) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014.
- B) Prossegue a Requerida dizendo 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 CFI apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, sendo este conceito concretizado na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), considerando-se como tal: (i) Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento; (ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente; (iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou, (iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente."*
- C) Traçado o quadro normativo que conforma o RFAI e voltando para o caso concreto, refere a Requerida o seguinte: *"No decurso do procedimento inspectiva em resposta a uma notificação dos SIT sobre justificação das dotações de RFAI de 2016 e 2017, a requerente declarou, que tem vindo a realizar de forma continuada investimentos estruturantes ao nível de capacidade produtiva, modernização das estruturas de apoio e suporte, logística e desenvolvimento de ERP e softwares de apoio que potenciem a eficiência e a eficácia que permitam sustentar a sua estratégia de crescimento e consolidação de sua posição (...)".* Dizendo mais: *"(...) Para o efeito, o contribuinte remeteu ainda na fase da inspeção tributária, listagens dos equipamentos adquiridos onde foram concretizados os investimentos em causa (cfr. páginas 18 e 19 do RIT)."*
- D) Analisados tais investimentos, remetendo para o RIT, sustenta a Requerida que os mesmos não estão inseridos no âmbito de um projeto agregador com objetivo único delineado para uma das quatro tipologias referidas na alínea a) do n.º 49 do art.º 2.º do RGIC.
- E) E prossegue a Requerida, com respaldo no que é referido no RIT, dizendo que *"(...) o RFAI pretende apenas incentivar o investimento novo e adicional que seja,*

simultaneamente, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de postos de trabalho criados, e incremental ainda em termos de capacidade instalada.”

- F)** Intuindo a Requerida do exposto que “[A]ssim sendo, os investimentos em ativos isolados, como sucede no caso em apreço, não são passíveis de eleição para efeitos do RFAI.”
- G)** Continuando a estribar-se no RIT, refere a Requerida que os Serviços de Inspeção Tributária concluíram que, no caso em apreço, não se está perante um projeto de investimento global agregador que contribua para o aumento da capacidade instalada do contribuinte, dizendo aquela sair reforçada essa ideia com a visita que os SIT fizeram às instalações da Requerente para visualização do investimento e ainda com o que está referido no Termo de Verificação Física do Equipamento que está junto ao RIT como Anexo 5 e que a Requerida transcreve
- H)** Relativamente às "cestas de moagem” adquiridas em 2016 e com base no que se diz o RIT, as correspondentes aquisições não configuram um “investimento inicial” nos termos exigidos pelo RFAI, donde, sustenta a Requerida, não estamos perante aplicação relevante elegível, mas antes perante a aquisição de um equipamento de substituição do já existente, quer por inutilização, quer por obsolescência do anterior. Já em relação ao material informático adquirido e mais uma vez com base no que se diz o RIT, o mesmo destinou-se apenas à substituição de um circuito documental em papel. E prossegue a Requerida argumentando: “[O]u seja, embora permitindo a eficiência do processo, não tendo sido acompanhado de qualquer investimento em equipamento produtivo incremental em relação ao já existente, em nada contribuiu para o aumento da capacidade do estabelecimento.”
- I)** E daqui retira a Requerida o seguinte: “[E] que deste modo, a aquisição do equipamento informático em análise, sem relação com outros investimentos que cumpram os requisitos de elegibilidade, como por exemplo, no aumento efetivo da capacidade do estabelecimento, quer em área, quer em número de máquinas ou equipamentos produtivos, não é um investimento que promova a expansão da atividade, mas de simples manutenção da pré-existente, ainda que, introduza na mesma uma maior

eficiência.” Dizendo mais: “(...) relativamente ao investimento inscrito pela Requerente e considerado elegível para efeitos de RFAI e que ascendeu ao montante de €72.346,80 em 2016 e €136.825,18 em 2017, no procedimento inspetivo, verificou-se que além de não ser possível identificar qualquer estratégia de expansão da atividade da empresa, nem sequer itens que permitam o alegado aumento da capacidade existente no estabelecimento, foi também incluído equipamento de substituição e equipamento adquirido em estado de uso (...).”

- J)** E face à inexistência de provas quanto à alegada contribuição do investimento em causa para um aumento da capacidade produtiva (ou seja, para além da manutenção da que já tinha instalada), conclui a Requerida que “(...) na situação em apreço, não se está perante uma estratégia de expansão da atividade nos termos subjacentes ao RFAI, o qual exige que essa expansão se verifique ao nível da capacidade produtiva (meios de produção propriamente ditos). E ainda no sentido de que “(...) sem investimento produtivo (em meios de produção propriamente ditos), não há extensão da capacidade de produção.” Trazendo finalmente à colação o que está dito na informação que está a suportar a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, aduz ainda a Requerida como segue: “(...) o investimento realizado pela requerente (...) referente à informatização implementada, desacompanhada da aquisição do equipamento básico destinado à produção de tintas e vernizes, apenas poderá melhorar o controlo e otimizar processos já existentes, não acrescentando capacidade de produção.”
- K)** Quanto às máquinas de afinação de cor, aduz a Requerida no sentido de que “(...) integram a estratégia comercial da reclamante, não interferindo na capacidade de produção instalada no estabelecimento. Estas máquinas nem sequer se encontram na empresa, e muitas delas também não se encontram na região, estando em regime de comodato nos clientes da reclamante, pelo que, por força do disposto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI (“Mantenham na empresa e na região ... os bens objeto do investimento...”), nunca poderiam ser consideradas aplicações relevantes. Não se encontrando na empresa, também não poderiam ser indutoras da criação de postos de trabalho, não cumprindo outra das condições impostas pelo RFAI, o que consta da alínea f) do citado n.º 4 do artigo 22.º do CFI”.

- L) Argumenta ainda a Requerida com o incumprimento das obrigações acessórias de documentação e comprovação da observância dos requisitos legais no âmbito do RFAI, já que a Requerente não apresentou na fase do procedimento inspetivo os documentos que devem integrar o Dossier fiscal a que se reporta o art.º 130.º do CIRC (processo de documentação fiscal), nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 25.º do CFI, ou seja, diz a Requerida que tais documentos foram apresentados na fase de reclamação graciosa.
- M) Tal como já acima aventado, o investimento realizado em sede de RFAI pela Requerente incorpora um projeto de investimento decorrido entre 2016 e 2018, abrangido pelo Sistema de Incentivos às empresas – Qualificação das PME, no âmbito do Portugal 2020. Este projeto visava a introdução de novos métodos e processos, aumentando a competitividade, flexibilidade e dinamização. Assim sendo, entende a Requerente que o resultado da sua implementação permitiu à empresa aumentar a sua capacidade de resposta, bem como dotá-la de processos inovadores, potencializando a sua posição no mercado. Quanto a esta questão, entende a Requerida que, atenta a legislação e regulamentações próprias dos dois incentivos, o âmbito, características e objetivos dos programas PT 2020 são fundamentalmente distintos dos do RFAI. Dizendo mais: *i)* Não perceber a invocação de uma qualquer candidatura ao PT 2020 para justificar o direito ao benefício fiscal RFAI ; *ii)* a candidatura ao PT 2020, cujos resultados a alcançar se identificavam como “Projeto com inovação: marketing + organizacional”, tinha como principal objetivo o reforço *“da capacitação empresarial da empresa através da inovação organizacional, aplicando novos métodos e processos organizacionais, incrementando a flexibilidade e a capacidade de resposta no mercado global, com recurso a investimentos imateriais na área da competitividade e qualificação dos ativos. (...)”* e não investimento que proporcione o aumento da capacidade do estabelecimento.
- N) Quanto à condição da criação e manutenção líquida de postos de trabalho tendente à fruição do RFAI e que dimana do disposto na alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, começa a Requerida por dizer que a Requerente defende que tal não se deve aplicar ao RFAI, pois aquela entende que este regime admite como custos elegíveis os respeitantes ao investimento e não os custos salariais, e que, por tal motivo, a exigência a que se

refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, resulta de “...um erro jurídico de transposição da legislação comunitária para a ordem jurídica nacional.”

- O)** A tal propósito, defende a Requerida simplesmente inexistir qualquer erro na transposição de legislação comunitária. Fundamentando-o, aduzem com o que está no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, que refere que na revisão do CFI empreendida por aquele diploma, o Governo pretendeu, não só adaptá-lo ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020, mas também “reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular o que se refere a investimentos que proporcionem a criação o manutenção de postos de trabalho e se localiza em regiões menos favorecidas.
- P)** Na senda do ali referido, advoga a Requerida como segue: “[A]ssim, para que os sujeitos passivos possam beneficiar do RFAI, nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, tem de se verificar a criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa (função específica, com conteúdo funcional compatível com o investimento), tendo esses mesmos postos de trabalho ser mantidos durante o período mínimo de atenção dos bens objeto de investimento nos termos da alínea c) do n.º 4 do mesmo artigo, dando assim cumprimento à norma que se encontra prevista nesse diploma e que é de aplicação específica quando esteja em causa o benefício fiscal (RFAI). (...) E, em simultâneo, terá de se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma efetiva “criação de emprego” em cumprimento aos objetivos previstos no RGIC para os auxílios com finalidade regional, onde se integra o RFAI, nomeadamente no seu considerando 31 onde se lê que “Ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. 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.”
- Q)** Ancorada no que é dito no RIT, onde foi feita uma análise detalhada dos vários elementos relacionados com os postos de trabalho, concluiu a Requerida pelo

incumprimento desta premissa tendente à fruição do benefício fiscal RFAI, ou seja, a da existência de criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, e, obviamente, que os mesmos postos de trabalho houvessem sido mantidos durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento.

- R)** A Requerida sustenta ainda que os actos de liquidação que aqui foram objecto de contestação mediata não enfermam da (alegada) falta de fundamentação, invocando para o efeito o n.º 3 do art.º 268.º da CRP e ainda o art.º 77º da LGT, bem como os artigos 124.º e 125.º do CPA.
- S)** Traz ainda a Requerida à colação jurisprudência relevante que transcreve em parte, como seja, o Acórdão do STA de 8.6.2011, Processo n.º 068/11; o Acórdão do TCAS de 7.12.2021; o Acórdão do STA de 7.3.2007, Processo n.º 0587/06; e, finalmente, o Acórdão do TCAS de 16.1.2007, Processo n.º 01114/03. A Requerida faz ainda referência aos seguintes Acórdãos sem deles fazer qualquer transcrição: *i)* Acórdão do TCAS, proferido no recurso n.º 1274/10.4BELRA de 06/07/2018 ; *ii)* o Acórdão do TCAN, no recurso n.º 00731/09.0BEPNF de 24/05/2012 e o *iii)* Acórdão do CAAD no processo n.º 3/2019- T de 16/09/2019.
- T)** E partindo da jurisprudência acima identificada, conclui a Requerida no sentido de que *"[A]ssim, se o contribuinte reage, lançando mão dos meios de defesa ao seu dispor, como foi o caso, só podemos concluir que o dever de fundamentação foi cumprido, porquanto não poderá alegar a Recorrente que não compreendeu as razões de facto e de direito que motivaram a A.T., nem aquela ficou coartada no seu direito de defesa em qualquer momento do procedimento."*
- U)** Peticionando seja julgado improcedente o PPA por não provado e, conseqüentemente, devendo ser absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

II. THEMA DECIDENDUM:

16. O *thema decidendum* reporta-se às seguintes questões: *i*) a de saber se os investimentos realizados pela Requerente em 2016 e 2017, consubstanciam um “investimento inicial”, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015; *ii*) a de saber se as liquidações sindicadas enfermam de vício de violação de lei que lhe é assacado pela Reclamante, por desconsideração indevida do benefício fiscal denominado Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e que foi transposto para o Código Fiscal do Investimento (CFI) e ali aditado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de Junho e alterado posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro; e, ademais, *iii*) se os actos de liquidação sindicados estão viciados por falta ou insuficiência de fundamentação; *iv*) e, finalmente, a de saber se o acto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente é ilegal, por desconsiderar o benefício fiscal associado ao RFAI e previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do CFI (dedução à coleta de IRC) do ano de 2017.

Cumpra, então, agora, proferir decisão.

III. SANEAMENTO:

17. O Tribunal foi regularmente constituído e **é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação adicional de IRC e JC ora impugnadas**, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
18. Quanto à competência do CAAD para apreciação da (i)legalidade de actos de primeiro, segundo e terceiro grau, considera o tribunal que é actualmente entendimento pacífico tanto na Jurisprudência como na Doutrina que os actos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos – ou seja, actos de segundo grau - poderão ser arbitráveis junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), **na condição de, eles próprios, terem apreciado a legalidade de um acto de liquidação de imposto - i.e., de um acto de primeiro grau.**

19. Naquele sentido, adequado se mostra trazer à colação jurisprudência arbitral (concretamente a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 272/2014-T do CAAD que pode ser lida in https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=180&id=614) e doutrina (Jorge Lopes de Sousa que, no seu “*Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*” e Carla Castelo Trindade, in “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*”), que sustenta que a jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de actos de liquidação de tributos - actos de primeiro grau - quando, num acto de segundo grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de tal acto.
20. Assim sendo, o Tribunal considera-se competente para a apreciação da pretensão da Requerente, em virtude de esta respeitar também à apreciação da legalidade da decisão de indeferimento proferida no âmbito da reclamação graciosa n.º ...2022... despoletada pela Requerente com referência aos actos tributários (de liquidação) de IRC e JC, respeitantes ao ano de 2017, **tendo a AT**, nessa mesma decisão de indeferimento e tal como veremos adiante no ponto Y) do probatório, **apreciado a legalidade daqueles actos de liquidação.**
21. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
22. A ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O prazo para apresentação do PPA deve contar-se do conhecimento do despacho de indeferimento que recaiu sobre a reclamação Graciosa apresentada. O Ofício S/ número de 24.07.2023, que está no SGP do CAAD, a fls. 152/152 do ficheiro PRG.pdf denominado Processo Administrativo – PA11, da Direcção de Finanças de ... – Justiça Tributária, a coberto do qual foi dada a conhecer à Requerente a referida decisão de indeferimento total da reclamação graciosa, está, como dito, datado de 24.7.2023. Tal como está no Processo Administrativo, a notificação foi empreendida através da plataforma VIACCTT. A data de registo de disponibilização da

notificação no VIACCTT é dia 26.7.2023, tal como está no Doc. n.º 1 junto ao requerimento de resposta ao despacho de 11.4.2024. Nos termos do estatuído no n.º 10 do art.º 39º do CPPT, a notificação de indeferimento da reclamação graciosa considera-se efectuada no 15º dia posterior ao registo de disponibilização, o que, como visto, terá ocorrido em 26.7.2023, sendo que a contagem só se inicia no 1º dia útil seguinte à efectivação da notificação, ou seja, em 27.7.2023. Contados os 15 dias desde aquela data, a Requerente deve considerar-se notificada da decisão de indeferimento acima referida no dia 10.8.2023, data a partir da qual se conta o prazo de 90 dias para a interposição do pedido de pronúncia arbitral nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, pelo que, o mesmo se revelou efectivamente tempestivo, na medida em que se iniciou a sua contagem em 11.8.2023 e o seu *dies ad quem* ocorreu em 8.11.2023, ou seja, *quod erat demonstrandum*, tendo sido apresentado em 7.11.2023, pelas 22:45 horas, considera-se tempestivamente interposto o PPA.

23. O processo não enferma de nulidades.

24. Não foram identificadas questões que obstassem ao conhecimento do mérito.

IV. DECISÃO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

25. Antes de entrarmos na apreciação do mérito das questões submetidas a julgamento, cumpre-nos fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:

A) A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objecto social o fabrico e comercialização de tintas, vernizes, diluentes, revestimentos, produtos e sistemas de impermeabilização, isolamento térmico e produtos afins, destinados a variados sectores de actividade, tais como bricolage e decoração, construção civil, indústria metalomecânica, indústria automóvel e industria de madeiras, mobiliário e infraestruturas marítimas. (Cfr. fls. 10 do Relatório de Inspeção

Tributária (RIT) que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 11/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo);

- B)** A actividade exercida pela Requerente insere-se no sector da indústria transformadora, com o código 20301 (Fabricação de tintas (excepto impressão), vernizes, mastiques e produtos similares, de acordo com a classificação portuguesa das actividades económicas (CAE Rev.3), compreendendo a fabricação de tintas (incluindo para automóveis) e vernizes, esmaltes metálicos, mastiques e indutos; solventes e diluentes orgânicos compostos; secantes preparados; betumes e compostos para calafetagem. Inclui tintas em pó. (Cfr. fls. 5 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 6/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo);
- C)** A actividade da Requerente é exercida em unidade fabril própria sita em ..., ..., em imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia da..., Concelho de Santa Maria da feira, sob os artigos ..., ...e (Cfr. fls. 10 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 11/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo);
- D)** A Requerente está enquadrada, em sede de IRC, no regime geral de tributação, sendo o período de tributação coincidente com o ano civil. (Cfr. fls. 5 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 6/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo);
- E)** A Requerente está enquadrada, em sede de IVA, no regime normal, com periodicidade mensal, estando, assim, as actividades que desenvolve sujeitas a imposto e dele não isentas. (Cfr. fls. 5 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 6/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo);
- F)** A Requerente elaborou o projecto de investimento n.º 021068, para o período de 2016 e 2018, tendo-se candidatado ao Programa Operacional Competitividade e Internacionalização, apoiado pelo FEDER, nos termos do Aviso para apresentação de candidaturas n.º 03/SI/2016 e mais concretamente, ao Sistema

de incentivos às empresas – Qualificação das PME, no âmbito do Portugal 2020. (Cfr. Anexo 5 ao PPA);

- G)** A candidatura foi aceite e o Projecto aprovado pela Comissão Directiva do Programa Operacional Competitividade e Internacionalização, nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do art.º 27.º do decreto-lei n.º 137/2014, de 12 de Setembro. (Cfr. Anexo 1 ao PPA);
- H)** A formalização da decisão de aprovação do projecto de investimento ocorreu mediante assinatura de Termo de Aceitação datado de 3.3.2017 e que na sua Cláusula Primeira (que tem por epígrafe “Objecto”), refere: *“O presente contrato tem por objeto concessão de um incentivo financeiro para aplicação na execução, pelo beneficiário, do projeto de investimento n.º ... com o montante de investimento elegível global de 327.958,12 € (...).”* (Cfr. Anexo 1 ao PPA);
- I)** No que tange ao âmbito do investimento, no ponto 1. do Projecto de Investimento n.º 021068, refere-se: *“[O] presente documento tem como objetivo definir o âmbito do projeto, bem como apresentar a solução para a implementação do ERP PHC Enterprise, contemplando todos os processos da A..., SA, (...) no ERP PHC. (...) A solução que apresentamos visa dotar a A... de um ERP totalmente integrado que, (...), vai rentabilizar em muito o dia a dia da empresa e revelar-se um investimento eficaz.”* (Cfr. fls. 3 do Anexo 5 junto ao PPA);
- J)** O sistema ERP, ou seja, em tradução livre, o sistema de Planeamento de Recursos Empresariais, é um tipo de sistema de software que ajuda as organizações a automatizar e gerir processos de negócio essenciais com vista a um desempenho ideal. O software ERP coordena o fluxo de dados entre os processos de negócio de uma empresa, fornecendo uma única fonte informativa e simplificando as operações em toda a empresa. Caracteriza-se pela sua capacidade de ligar a actividade financeira, a cadeia de fornecimento, as operações, a actividade comercial, a criação de relatórios, o fabrico e os recursos humanos de uma empresa numa única plataforma.

- K)** O investimento visou a introdução de novos métodos e processos organizacionais, daí decorrendo o aumento da competitividade e flexibilidade da Requerente. (Cfr. artigo 29.º do PPA);
- L)** A Requerente, nos períodos de tributação de 2016 e 2017, registou dotações relevantes para efeitos do RFAI, sendo que, de acordo com os valores declarados no Anexo D das respectivas declarações Modelo 22, tais dotações, cifraram-se, respectivamente, em 18.086,70 € e 34.206,30 €. (Cfr. fls. 14 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 15/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo);
- M)** A dotação de 2016, só foi deduzida em 2017, por insuficiência de colecta. (Cfr. fls. 14 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 15/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo);
- N)** No exercício de 2017, foi deduzida a totalidade das respectivas dotações de 2016 e de 2017, num total de 52.293,00 €. (Cfr. fls. 14 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 15/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo);
- O)** Em 2016, foram adquiridos os seguintes activos que integravam o investimento realizado naquele exercício e considerado relevante para efeitos do RFAI: (Cfr. fls. 18 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 19/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo)

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
1	Computador -Portátil HP HP 250 G4 - Intel Core i3-5005U, 4GB SDRAM DDR30	FT 2016A1/29	16-01-2016	703,04 €
2	Licenças PHC	FT 2016A1/98	18-02-2016	5.917,13 €
3	Licenças Extensão suporte Go-Global Windows - renovação de licenças válida até 31 março 2017	FT 2016A1/102	24-02-2016	745,00 €
4	Impressora HP Laserjet	2366	10-03-2016	218,68 €
5	Cesta de moagem do moinho	FAÇ 2/892	24-04-2016	8.832,80 €
6	Computador PC DI + Windows Pro 10 + Office Home & Business 2016	FT 2016A1/237	20-05-2016	867,32 €
7	Licenças PHC	FT 2016A1/271	06-06-2016	3.063,80 €
8	Porta Paletes	20160099	21-06-2016	3.000,00 €
9	Portátil Lenovo Essential E51-80, i7-6500U, 1x8GB DDR3L-160D + Office Home & Business	FT 2016A1/291	28-06-2016	1.143,38 €
10	Computador -032-0055 - Terminal Face 4	836	30-06-2016	545,09 €
11	Terminais fixos recolha touchscreen	FT 2016A1/332	20-07-2016	6.470,00 €
12	Maq. Afinação	266	22-07-2016	813,01 €
13	Misturadora ASD 265	265	22-07-2016	203,26 €
14	PDA's - terminais fixos para picking armazém + Software mobilidade logística + software recolha dados produção	FT 2016A1/405	14-09-2016	7.936,00 €
15	Maq D200 16 Circuitos (3)	FA 2016/1189	30-09-2016	16.815,00 €
16	Agitador Clevermix 20 (3)	FA 2016/1199	30-09-2016	8.407,50 €
17	Update Alcatel instalações	FA3 B16/1159	11-10-2016	1.432,68 €
18	Terminais fixos recolha touchscreen	FT 2016A1/447	12-10-2016	1.618,00 €
19	Computador Asus - H81M-A - LGA 1150, Intel H81, 2DDR3(Dual C) + Windows Pro 10 + Office Home & Business 2016	FT 2016A1/498	04-11-2016	852,39 €
20	MSI + Corsair + OCZ Trion + LC-Power + Asus GT + Asus gravador + Nox Coolbay + Microsoft Windows 10 Home	20160776	09-11-2016	524,59 €
21	Terminais fixos recolha touchscreen	FT 2016A1/508	15-11-2016	809,00 €
22	PDA's terminais móveis p/ picking armazém	FT 2016A1/508	15-11-2016	795,00 €
23	Extensão suporte Go Global (2) - licenciado a Neuce Gana/Ángela - renovação suporte até 24/11/2017	FT 2016A1/518	24-11-2016	300,00 €
24	PC portátil + rato wireless + mochila portátil	FS 0550A076530	05-12-2016	334,13 €
Total 2016				72.346,80 €

P) Em 2017, foram adquiridos os seguintes activos que integravam o investimento realizado naquele exercício e considerado relevante para efeitos do RFAI: (Cfr. fls. 19 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 20/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo)

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
25	Consultoria ERP - Desenvolvimento (32 horas)	FT 2017A1/3	02-01-2017	1.280,00 €
26	Licenças PHC Renovação PHC ON	FT 2017A1/32	30-01-2017	7.917,55 €
27	Consultoria ERP - Desenvolvimento (32 horas)	FT 2017A1/45	01-02-2017	1.280,00 €
28	Consultoria ERP - Desenvolvimento (32 horas)	FT 2017A1/98	01-03-2017	1.280,00 €
29	Consultoria ERP - Desenvolvimento (32 horas)	FT 2017A1/150	04-04-2017	1.280,00 €
30	PHC Advanced Documentos e BPM Utilizador Adicional (10)	FT 2017A1/176	28-04-2017	1.197,00 €
31	Maq D200 16 Circuitos (fatura é de 6, mas só consideraram 4, porque os outros 2 foram vendidos)	FA 2017/681	31-05-2017	22.420,00 €
32	Agiladores (fatura é de 4, mas só consideraram 3, porque o outro foi vendido)		31-05-2017	8.407,50 €
33	Kit PC+Impressora (fatura é de 6, mas só consideraram 4, porque os outros 2 foram vendidos)	FT 2017A1/232	31-05-2017	750,00 €
34	Extensão suporte Go-Global Windows até 31 de maio de 2018 (10 licenças + 15 licenças)		31-05-2017	918,05 €
35	Software de Recolha de dados de produção (26,23 horas)	FT 2017A1/249	01-06-2017	1.280,00 €
36	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/248	01-06-2017	443,10 €
37	Software de Recolha de dados de produção (12,66 horas)	FT 2017A1/296	03-07-2017	2.659,73 €
38	Software gestão PHC Advanced + Licença Go Global for Windows	FT 2017A1/297	03-07-2017	1.280,00 €
39	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/295	03-07-2017	814,68 €
40	Adobe VIP renovação (data aniversário: 07/07/2018)	FA S17/3686	05-07-2017	
41	Computador HP 16GB + terminal fixo de recolha touch screen + Windows Standard 2016 + Licenças SQL Server	FT 2017A1/313	25-07-2017	3.755,33 €
42	Software de recolha de dados de produção (31,47 horas)	FT 2017A1/339	01-08-2017	1.101,45 €
43	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/331	01-08-2017	1.280,00 €
44	Computador Asus GEFORCE + Asus LED + Asus ROG + Nox Coolbay + Asus Prime + Processador Intel + Fractal design + SSD + Corsair + Western Digital + Microsoft Windows 10 Pro + montagem/asseblagem + Anti-virus Kaspersky	FAC BAT/201255945	08-08-2017	1.953,74 €
45	Extensão suporte Go-Global (destino final Ghana válida até 31/09/2018 - 5 licenças) + Extensão suporte Go-Global (Neuce válido até 01/09/2018 - 15 licenças)	FT 2017A1/381	01-09-2017	600,00 €
46	Software de recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/378	01-09-2017	1.280,00 €
47	Portátil HP 250 G5 - Intel Core i5-7200U com placa gráfica	FT 2017A1/384	07-09-2017	612,45 €
48	Software de Recolha de dados de produção (10,5 + 5 horas)	FT 2017A1/425	02-10-2017	567,50 €
49	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/421	02-10-2017	1.280,00 €
50	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/466	02-11-2017	1.280,00 €
51	Extensão suporte Go-Global (5+5 licenças), licenciado a Neuce - Gana/Ángola, renovação válida até 24/11/2018 + extensão suporte Go-Global (5 licenças), licenciamento Neuce - Cabo Verde, renovação válida até 29/11/2018	FT 2017A1/476	21-11-2017	450,00 €
52	Software de Recolha de dados de produção (1,49 + 12,75 horas)	FT 2017A1/516	04-12-2017	562,15 €
53	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/515	04-12-2017	1.280,00 €
54	Desenvolvimento Plataforma WEB+Intranet Comercial B2B + App Mobile Cotorix IOS + Android	201700268	05-12-2017	7.654,50 €
55	Maq D200 16 Circuitos (6) Matriculas D17B2416, D17B3394/95/96/97/98	FA 2017/1650	21-12-2017	33.630,00 €
56	Agiladores Clevermix (4), Matriculas S17M0706/07/08/09		21-12-2017	11.210,00 €
57	Kit PC+Impressora + transporte		21-12-2017	6.840,00 €
58	Diluidor dispersor L (Viscosímetro KU)	FAC 2/1520	27-12-2017	2.650,00 €
59	Computador -APPLE IMac 21 4K i5 3.0/8/1 RPR0555	FA17/358862	28-12-2017	1.070,45 €
Total 2017				136.825,18 €

- Q)** A Requerente foi objecto de procedimento inspectivo realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ..., credenciado pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2021... e OI2021..., de carácter externo. (Cfr. fls. 4 do RIT que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 3/81 do ficheiro Rel. Inspeção.pdf, denominado Processo Administrativo)
- R)** No âmbito do procedimento inspectivo referido no ponto **Q)** do probatório, a Requerente esclareceu que a tipologia e características do investimento relativo ao RFAI eram as mesmas do projecto apoiado pelo PT2020 e melhor identificado na alínea **F)** do probatório;

- S) No âmbito do procedimento inspeetivo referido no ponto Q) do probatório, a Requerida teve acesso à candidatura apresentada pela Requerente ao Programa PT2020;
- T) Do procedimento inspeetivo realizado e referido no ponto Q) do probatório resultaram correcções meramente aritméticas na esfera da Requerente, que desconsideraram as dotações e respectivas deduções à colecta do benefício fiscal RFAI referidas nos pontos L) a N) do probatório;
- U) Nessa inspeção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo e cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte: *“(...) Analisando o investimento realizado em cada ano, e dispondo as aquisições por ordem cronológica, podemos concluir que efetivamente o equipamento adquirido não seguiu a orientação do qualquer projeto de investimento integrado e efetivamente incremental em relação ao já existente, razão pela qual nem sequer foi indutor da criação do postos de trabalho em 2017 (...). Pelo contrário, foram adquiridos essencialmente: - Computadores e software, incluindo as licenças que permitem a sua utilização e que são obrigatórias; - Maquinas de afinação de cor, respetivos agitadores e kits de PC + impressora a elas associadas, que são colocadas nos clientes em regime do comodato, para que estes possam efetuar, nos locais de venda ao consumidor, as suas próprias misturas de cor, por forma a não terem que manter em stock lotes infindáveis do cores que depois não conseguem escoar. (...). Por outro lado, o sujeito passivo refere que “tem vindo a realizar do forma continuada investimentos estruturantes ao nível da capacidade produtiva, modernização das estruturas de apoio e de suporte, logística e desenvolvimento de ERP e softwares de apoio que potenciem a eficiência e a eficácia que permitam sustentar a sua estratégia do crescimento e consolidação da sua posição (...).” Ou seja, a tónica do investimento está colocada ao nível do aumento da eficiência e da eficácia, o que é corroborado pelo investimento realizado, destinado a instalação industrial pré-existente como um todo, não se identificando qualquer contributo para a expansão dessa atividade, nem*

constando, das listagens apresentadas, nenhum equipamento que contribua para um eletivo aumento da capacidade do estabelecimento já existente. A descrição efetuada pelo sujeito passivo e suficientemente esclarecedora. Para se chegar a esta conclusão contribuiu ainda a visita às instalações do sujeito passivo para visualização do investimento, realizada a coberto das ordens de serviço já identificadas e ainda do Despacho n.º DI2021..., no dia 14 de julho de 2021. No seguimento da mesma foi elaborado um termo de verificação física do equipamento (patente em anexo 5), assinado pelas colaboradoras da A..., B... e C..., que acompanharam as técnicas da AT D... e E... durante a visita, e que descreve o seguinte: “[1] - As cestas do moagem adquiridas em 24/04/2016, através do fatura n.º 500046662 ao fornecedor G... foram-no pare substituição do outras que ficaram inutilizadas, tendo sido referido tratar-se do um investimento corrente e habitual na produção; 2 — Os terminais fixos recolha touchscreen, assim como os PDA’s terminais móveis para picking armazém, adquiridos em 2016 e 2017 através do várias faturas ao fornecedor F... encontram-se ao serviço da produção, incorporados nas máquinas pare melhor eficiência, substituindo o circuito documental em papel que era utilizado anteriormente. Também as faturas de aquisição de software de recolha de dados de produção e de consultoria ERP emitidas pele fornecedor F... ao longo de 2016 e 2017 e inscritas como elegíveis para efeitos de dedução do benefício fiscal RFAI dizem respeito a uma adaptação do programa de gestão e de logística para melhoria da eficiência da produção, sendo que este software também é utilizado nestes terminais fixos. Nas respetivas faturas, a quantificação deste ativo (software) está inscrita em horas de trabalho. 3 - As máquinas D200 16 circuitos, as agitadores Clevermix e os kit PC + impressora adquiridos ao longo de 2016 e 2017 ao fornecedor H... SL, e ainda a máquina de afinação e a misturadora ASD 265, adquiridos ao fornecedor ASD em 2016, não se encontram a laborar nas instalações do sujeito passivo, pois destinam-se a serem colocados nos clientes para mistura a pigmentação das tintas. Estes equipamentos estão em instalações de clientes em regime do comodato, com a

objetivo de incrementar as suas vendas, o que se reflete nas vendas da A... . 4 - Os computadores adquiridos nestes anos de 2016 e 2017 e inseridos como elegíveis para dedução do RFAI estão distribuídos pelas várias secções, sendo que muitos, principalmente portáteis, estão afetos aos comerciais. 5 - Foi visualizado no laboratório o diluidor dispersor adquirido em 2017 a G..., em acréscimo a um que já estava em utilização. 6 - Foi ainda verificado que o equipamento afeto diretamente à produção (cubas/reatores) não foi alvo de qualquer investimento incremental nos anos do 2016 e 2017. No entanto, entende a empresa que as melhorias e updates realizados e considerados no RFAI permitiram acréscimos substanciais de produtividade e eficiência, que se refletiram na melhoria de serviços e aumento das vendas.” Ou seja, estamos perante investimento em: **A. Equipamento de substituição:**

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
5	Cesta de moagem do moinho	FAC 2/992	24-04-2016	8.832,80 €
TOTAL				8.832,80 €

Como a própria definição de investimento inicial indica, o equipamento substituição do já existente, quer por inutilização, quer por obsolescência do anterior, não pode ser considerado como aplicação relevante elegível para efeitos de RFAI. **B. Equipamento informático acoplado às máquinas já existentes, para substituir um circuito documental em papel e assim, melhorar a eficiência do processo e computadores distribuídos pelas várias secções e pelos vários colaboradores, nomeadamente comerciais:**

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
1	Computador -Portátil HP HP 250 G4 - Intel Core i3-5005U, 4GB SDRAM DDR30	FT 2016A1/29	15-01-2016	468,41 €
		2366	10-03-2016	218,68 €
4	Impressora HP Laserjet	FT 2016A1/237	20-05-2016	478,94 €
6	Computador PC DI	FT 2016A1/291	28-06-2016	908,75 €
9	Portátil Lenovo Essential E51-80, i7-6500U, 1x8GB DDR3L-160D	836	30-06-2016	545,09 €
10	Computador -032-0055 - Terminal Face 4	FT 2016A1/332	20-07-2016	6.470,00 €
11	Terminais fixos recolha touchscreen	FT 2016A1/405	14-09-2016	1.590,00 €
14	PDA's - terminais fixos para picking armazém	FA3 B16/1159	11-10-2016	1.432,68 €
17	Update Alcatel instalações	FT 2016A1/447	12-10-2016	1.618,00 €
18	Terminais fixos recolha touchscreen	FT 2016A1/498	04-11-2016	493,88 €
19	Computador Asus - H81M-A - LGA 1150, Intel H81, 2DDR3(Dual C)	20160776	09-11-2016	429,55 €
20	MSI+Corsair+OCZ Trion+LC-Power+Asus GT+Asus gravador+Nox Coolbay	FT 2016A1/508	15-11-2016	809,00 €
21	Terminais fixos recolha touchscreen	FT 2016A1/508	15-11-2016	795,00 €
22	PDA's terminais móveis p/ picking armazém	FS 0550A076530	05-12-2016	334,13 €
24	PC portátil + rato wireless + mochila portátil			
Total 2016				16.592,11 €
41	Computador HP 16GB + terminal fixo de recolha touch screen	FT 2017A1/313	25-07-2017	2.702,75 €
44	Computador Asus GEFORCE+Asus LED+Asus ROG+Nox Coolbay+Asus Prime+Processador Intel+Fractal design+SSD+Corsair+Western Digital	FAC BAT/201255945	08-08-2017	2.323,45 €
47	Portátil HP 250 G5 - Intel Core i5-7200U com placa gráfica	FT 2017A1/384	07-09-2017	612,45 €
59	Computador -APPLE IMac 21 4K i5 3,0/8/1 RPR0555	FA17/356862	28-12-2017	1.070,45 €
Total 2017				6.709,10 €

A aquisição deste equipamento informático destinou-se apenas à substituição de um circuito documental em papel. Ou seja, embora permitindo a eficiência do processo, não tendo sido acompanhado de qualquer investimento em equipamento produtivo incremental em relação ao já existente, em nada contribuiu para o aumento da capacidade do estabelecimento. Recorde-se o referido pelas colaboradoras do sujeito passivo que “ (...) o equipamento afeto diretamente à produção (cubas/reatores) não foi alvo de qualquer investimento incremental nos anos de 2016 e 2017.”. Deste modo, a aquisição do equipamento informático em análise, sem relação com outros investimentos que cumpram os requisitos de elegibilidade, como por exemplo, no aumento efetivo da capacidade do estabelecimento, quer em área, quer em número de máquinas ou equipamentos produtivos, não é um investimento que promova a expansão da atividade, mas de simples manutenção da pré-existente, ainda que, introduza na mesma uma maior eficiência. Por outro lado, constata-se ainda a aquisição de computadores, incluindo portáteis, distribuídos pelas várias secções, nomeadamente pelos comerciais, consubstanciando aquisições isoladas de equipamento informático, não enquadráveis no conceito de investimento inicial

previsto pelo Regime e, logo, não elegíveis para o benefício fiscal em causa. Veja-se, neste sentido, o último paragrafo da Informação Vinculativa relativa ao Processo n.º 2018 001593 PIV 13746, com despacho de 29 de outubro de 2018, a qual, apesar de se direcionar para o regime da DLRR (Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos), é transversal ao RFAI, e refere o seguinte: “No que se refere à aquisição do **equipamento informático**, pese embora se tratem do bens do ativo fixo tangível sujeito a depreciações, a sua elegibilidade (...) está subordinada ao seu enquadramento no âmbito do conceito de “investimento inicial”, considerado do uma forma global, nos termos da citada alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 do setembro. Porém, neste caso não se vislumbra de que modo a aquisição do equipamento informático contribui para o aumento da capacidade (...), pelo que a aquisição do mesmo configura **uma aquisição isolada**, não enquadrável no conceito do investimento inicial e portanto não elegível para efeitos do DLRR.” C. Software de recolha de dados para produção e consultoria ERP para adaptação do programa de gestão e de logística para melhor eficiência da produção:

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
1	Office Home & Business 2016	FT 2016A1/29	15-01-2016	234,63 €
2	Licenças PHC	FT 2016A1/98	18-02-2016	5.917,13 €
3	Licenças Extensão suporte Go-Global Windows - renovação de licenças válida até 31 março 2017	FT 2016A1/102	24-02-2016	745,00 €
6	Windows Pro 10 + Office Home & Business 2016	FT 2016A1/237	20-05-2016	388,38 €
6	Windows Pro 10 + Office Home & Business 2016	FT 2016A1/271	06-06-2016	3.063,80 €
7	Licenças PHC	FT 2016A1/291	28-06-2016	234,63 €
9	Office Home & Business 2016	FT 2016A1/405	14-09-2016	6.346,00 €
14	Software mobilidade logística+software recolha dados produção	FT 2016A1/498	04-11-2016	358,51 €
19	Windows Pro 10 + Office Home & Business 2016	20160776	09-11-2016	95,04 €
20	Microsoft Windows 10 Home	FT 2016A1/518	24-11-2016	300,00 €
23	Extensão suporte Go Global (2) - licenciado a Neuce Gana/Angola - renovação suporte até 24/11/2017			
Total 2016				17.683,12 €

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
25	Consultoria ERP - Desenvolvimento (32 horas)	FT 2017A1/3	02-01-2017	1.280,00 €
26	Licenças PHC Renovação PHC ON	FT 2017A1/32	30-01-2017	7.917,55 €
27	Consultoria ERP - Desenvolvimento (32 horas)	FT 2017A1/45	01-02-2017	1.280,00 €
28	Consultoria ERP - Desenvolvimento (32 horas)	FT 2017A1/98	01-03-2017	1.280,00 €
29	Consultoria ERP - Desenvolvimento (32 horas)	FT 2017A1/150	04-04-2017	1.280,00 €
30	PHC Advanced Documentos e BPM Utilizador Adicional (10)	FT 2017A1/176	28-04-2017	1.197,00 €
34	Extensão suporte Go-Global Windows até 31 de maio de 2018 (10 licenças + 15 licenças)	FT 2017A1/232	31-05-2017	750,00 €
35	Software de Recolha de dados de produção (26,23 horas)	FT 2017A1/249	01-06-2017	918,05 €
36	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/248	01-06-2017	1.280,00 €
37	Software de Recolha de dados de produção (12,66 horas)	FT 2017A1/296	03-07-2017	443,10 €
38	Software de Recolha de dados de produção (12,66 horas)	FT 2017A1/297	03-07-2017	2.659,73 €
39	Software gestão PHC Advanced + Licença Go Global for Windows	FT 2017A1/295	03-07-2017	1.280,00 €
39	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FA S17/3686	06-07-2017	814,66 €
40	Adobe VIP renovação (data aniversário: 07/07/2018)	FT 2017A1/313	25-07-2017	1.052,58 €
41	Windows Standard 2016 + Licenças SQL Server	FT 2017A1/339	01-08-2017	1.101,45 €
42	Software de recolha de dados de produção (31,47 horas)	FT 2017A1/331	01-08-2017	1.280,00 €
43	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FAC BAT/201255945	08-08-2017	124,65 €
44	Microsoft Windows 10 Pro + montagem/asseblagem + Anti-virus Kaspersky	FT 2017A1/381	01-09-2017	600,00 €
45	Extensão suporte Go-Global (destino final Ghana válida até 31/08/2018 - 5 licenças) + Extensão suporte Go-Global (Neuce válido até 01/09/2018 - 15 licenças)	FT 2017A1/378	01-09-2017	1.280,00 €
46	Software de recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/425	02-10-2017	567,50 €
48	Software de Recolha de dados de produção (10,5 + 5 horas)	FT 2017A1/421	02-10-2017	1.280,00 €
49	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/466	02-11-2017	1.280,00 €
50	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	FT 2017A1/476	21-11-2017	450,00 €
51	Extensão suporte Go-Global (5+5 licenças), licenciado a Neuce - Gana/Angola, renovação válida até 24/11/2018 + extensão suporte Go-Global (5 licenças), licenciamento Neuce - Cabo Verde, renovação válida até 29/11/2018	FT 2017A1/516	04-12-2017	562,15 €
52	Software de Recolha de dados de produção (1,49 + 12,75 horas)	FT 2017A1/515	04-12-2017	1.280,00 €
53	Software de Recolha de dados de produção (32 horas)	201700268	05-12-2017	7.654,50 €
54	Desenvolvimento Plataforma WEB+Intranet Comercial B2B + App Mobile Colorix IOS + Android			
Total 2017				40.892,94 €

A aquisição deste software e dos serviços de consultoria ERP complementou a aquisição do equipamento informático descrito no ponto anterior e teve o mesmo objetivo: a substituição de um circuito documental em papel. Também neste caso, embora permitindo a eficiência do processo, não tendo sido acompanhado de qualquer investimento em equipamento produtivo incremental em relação ao já existente, em nada contribuiu para o aumento da capacidade do estabelecimento. São investimentos normais de atualização, em nada contribuindo para a expansão da capacidade produtiva. E ao substituir um circuito em papel, provavelmente até dispensou postos de trabalho antes afetos a essas funções. Relativamente a este tipo de investimento (aquisições de software e licenças de utilização de software), a alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI estabelece que apenas é elegível para efeitos de RFAI: “(...) o investimento em 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 patentes.” (destacado nosso). Ou seja, só é elegível o investimento em ativos intangíveis, constituídos por “despesas com transferência de tecnologia”; a parte seguinte daquela frase serve apenas para discriminar algumas aquisições passíveis de terem enquadramento nesta alínea, desde que possam ser, em primeiro lugar, consideradas transferências de tecnologia. Os únicos gastos em ativos intangíveis considerados elegíveis em sede de RFAI são, segundo a alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, as “despesas com transferência de tecnologia”, as quais estão associadas a aquisições de propriedade intelectual/industrial. A documentação disponibilizada pelo sujeito passivo relacionada com as aquisições destes ativos refere, quanto ao software de gestão de armazéns: “O Software de gestão de armazéns - b-Agile WMS da F..., é uma ferramenta de gestão de fluxos e armazenamento, adaptada a uma grande variedade de produtos e a vários setores de atividade. O WMS permite aos profissionais de logística, acelerar a colocação do produto em armazém, otimizar o espaço disponível, partilhar recursos, agendar a preparação inteligente de pedidos, automatizar os processos, implementar armazéns em novas áreas geográficas e uma gestão de stocks mais eficiente.” E quanto à solução para implementação do ERP PHC Enterprise: “Um dos principais objetivos da A... é controlar, automatizar e otimizar processos, garantindo maior fluidez e rigor de dados, essenciais para a gestão da empresa e da sua produção. A solução que apresentamos visa dotar a A... de um ERP totalmente integrado que, acreditamos, vai rentabilizar em muito o dia-a-dia da empresa e revelar-se um investimento eficaz.” Ou seja, trata-se da aquisição de software e respetivas licenças para a sua utilização, desenvolvido pela empresa fornecedora para utilização por várias empresas e setores de atividade, sem qualquer alteração ou com adaptações pontuais, realizadas para fazer cumprir as necessidades específicas de cada cliente. No entanto: - Não cumprem a definição de transferência de tecnologia, o que lhes retira a especificidade que lhes permitiria a associação, em exclusivo, a um projeto de expansão industrial no

*âmbito do qual essa tecnologia iria ser explorada; - Destinam-se ao mero suporte e controlo de gestão e a digitalizar procedimentos. extensivos a toda a atividade, incluindo a pré-existente, desde a gestão do armazém e logística, e tratamento de dados de apoio à produção e gestão, etc. pelo que, ainda que não existisse restrição à sua elegibilidade, só parcialmente e na medida em que respeitassem à expansão da atividade, poderiam ser aceites; - Apesar de permitirem a eficiência do processo, não tendo sido acompanhado de qualquer investimento em equipamento produtivo incremental em relação ao já existente, em nada contribuiu para o aumento da capacidade instalada, propriamente dita, do estabelecimento, de produzir litros de tinta ou semelhantes; - Substituem processos documentais e procedimentos manuais, pelo que, nessa perspetiva, são investimentos de substituição com vista a aumentar a eficiência do estabelecimento, e não promoveram a criação de postos de trabalho, estando, expressamente, associados à sua dispensa ou redução; - São investimentos normais na vida das empresas, transversais a toda a sua atividade, não se encontrando associados nem justificados por qualquer projeto de investimento inicial, isto é, por qualquer projeto de expansão da atividade, razão pela qual não poderão ser aceites como investimento elegível em sede de RFAI. **D. Máquinas de afinação da cor das tintas, respetivos agitadores a kits informáticos associados, colocados em regime de comodato nos clientes, ou seja, não estão nas instalações do sujeito passivo (ver contratos de comodato em anexo 4) mas que, ainda que estivessem, em nada contribuem para o aumento da capacidade do estabelecimento:***

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
15	Maq D200 16 Circuitos	FA 2016/1199	30-09-2016	16.815,00 €
16	Agitador Clevermix 20	FA 2016/1199	30-09-2016	8.407,50 €
Total 2016				25.222,50 €
31	Maq D200 16 Circuitos	FA 2017/681	31-05-2017	22.420,00 €
32	Agitadores		31-05-2017	8.407,50 €
33	Kit PC+Impressora		31-05-2017	4.560,00 €
55	Maq D200 16 Circuitos Matrículas D17B2416, D17B3394/95/96/97/98	FA 2017/1650	21-12-2017	33.630,00 €
56	Agitadores Clevermix Matrículas S17M0706/07/08/09		21-12-2017	11.210,00 €
57	Kit PC+Impressora + transporte		21-12-2017	6.840,00 €
Total 2017				87.067,50 €

Quando questionadas as colaboradoras da A... relativamente a estes ativos, as mesmas referiram que “(...) não se encontram a laborar nas instalações do sujeito passivo, pois destinam-se a serem colocados nos clientes para mistura e pigmentação das tintas. Estes equipamentos estão em instalações de clientes em regime de comodato, com o objetivo de incrementar as suas vendas, a que se reflete nas vendas da A... .” Posteriormente foram solicitadas cópias dos contratos de comodato celebrados com os clientes e relativos a estes ativos, e que se encontram em anexo 4. Estes equipamentos são colocados em regime de comodato nos clientes, ou seja, sem qualquer contrapartida em termos de pagamento de uma renda ou outra prestação pecuniária, mas com a exigência de que trabalhem em regime de exclusividade com os produtos da A... e com compromissos anuais de um determinado volume de compras. O n.º 2 do artigo 22.º do CFI estabelece que se consideram como aplicações relevantes os investimentos em determinados ativos fixos tangíveis, desde que afetos à exploração da empresa. É indiscutível que estes equipamentos, apesar de serem propriedade da A..., não se encontram nas instalações do sujeito passivo nem contribuem para o aumento da sua capacidade instalada, ainda que possam vir a contribuir para o aumento das suas vendas, de acordo com a estratégia comercial seguida pela empresa. Porque, efetivamente, estes equipamentos integram a estratégia comercial da empresa e não a sua área de produção propriamente dita, que é a afetação exigida pela norma antes referida. Assim,

este Investimento não poderá ser considerado elegível em sede de RFAI, uma vez que não consubstancia nem se encontra associado a investimento de expansão da atividade da empresa, na vertente de aumento de capacidade instalada, tipologia por si indicada. E. Máquina de afinação da cor das fintas e misturadora ASD, adquiridas na condição de usadas - na resposta à nossa solicitação para identificar os clientes onde estavam colocadas estas máquinas, em mail rececionado no dia 29/09/2021, o sujeito passivo reconheceu que “Ainda em 2016 temos a fatura n.º 266 de ASD, ao analisarmos os documentos para responder ao vosso pedido de esclarecimento, verificámos que por lapso colocámos indevidamente esta fatura no RFAI pois trata-se de aquisição de um equipamento em 2.ª mão e por isso não poderia constar no RFAI.”

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
12	Maq. Afinação	266	22-07-2016	813,01 €
13	Misturadora ASD 265	265	22-07-2016	203,26 €
Total 2016				1.016,27 €

O n.º 2 do artigo 22.º do CFI estabelece que se consideram como aplicações relevantes os investimentos em determinados ativos fixos tangíveis, desde que adquiridos em estado de novo. O sujeito passivo já veio reconhecer, no mail referido acima e que consta como anexo 6 a este relatório, que este equipamento foi adquirido em 2.ª mão e que não deveria ter sido considerado como aplicação relevante nos termos deste Regime. F. Um porta paletes e um diluidor dispersor para o laboratório, tratando-se de aquisição de ferramentas ou itens de utilização transversal, não inserida em qualquer estratégia de investimento enquadrável no conceito do investimento inicial.

ID	Descritivo	N.º fatura	Data	RFAI
8	Porta Paletes	20160099	21-06-2016	3.000,00 €
Total 2016				3.000,00 €
58	Diluidor dispersor L (Viscosímetro KU)	FAC 2/1520	27-12-2017	2.650,00 €
Total 2017				2.650,00 €

Os investimentos em análise configuram-se como aquisições de ferramentas e equipamentos periféricos, não enquadráveis, por si sós, no conceito de investimento inicial, nem se encontrando integrados em qualquer projeto de investimento com essas características. Revelam, isso sim, que todo e qualquer investimento é considerado como elegível no âmbito do RFAI, independentemente de cumprir qualquer uma das suas condições. Em suma, trata-se de investimentos normais de manutenção da atividade, ainda que impactem, como é normal na digitalização de procedimentos, no aumento da eficiência e da produtividade da empresa. Não se identificou no investimento inscrito pelo sujeito passivo como elegível para o benefício fiscal do RFAI, qualquer estratégia de expansão da atividade da empresa, nem sequer itens que permitam o aumento da capacidade existente no estabelecimento, não tendo restado qualquer dúvida que o equipamento afeto diretamente à produção (cubas/reatores) não foi alvo de qualquer investimento incremental nos anos de 2016 e 2017, aqui em análise. É conclusivo o facto de as listagens, para cada um dos anos, dos investimentos considerados elegíveis para efeitos de RFAI, se caracterizarem pela reprodução na íntegra do investimento realizado em equipamento básico e programas de computador, sendo que os únicos investimentos considerados não elegíveis para RFAI resumem-se à aquisição de um terreno para construção e equipamento de transporte (viaturas ligeiras de passageiros e usadas), expressamente excluídos do âmbito deste benefício fiscal. Como já referimos, não é possível a manutenção de uma instalação industrial desta natureza e dimensão, sem investimentos constantes de substituição,

manutenção e atualização, como o que aqui foi apresentado pelo sujeito passivo, mas que por não consubstanciar um salto produtivo, não se enquadra no âmbito deste benefício fiscal. Acresce que, todos os investimentos adquiridos entraram de imediato em funcionamento (todas as aquisições efetuadas de janeiro a dezembro de cada ano), sem obedecer a qualquer lógica de conjunto/projeto ou interligação, que, de facto, não há. E ainda que existisse, recorde-se, teria que haver uma separação entre investimento na manutenção das atividades existentes, e investimento na expansão dessas atividades, atenta a tipologia indicada de aumento da capacidade instalada. No caso em apreço, não se contesta que o investimento tenha sido realizado nem que possa ter conduzido a melhorias de produtividade e eficiência, mas não contribuíram, por nenhuma forma, para o aumento da capacidade instalada do sujeito passivo nem para a expansão da sua atividade. Por outro lado, uma grande parte do investimento inscrito pelo sujeito passivo para o benefício fiscal do RFAI respeita a software e licenças. Se analisarmos o histórico das adições constantes das IES entregues pelo sujeito passivo, podemos concluir que o investimento em software é, de facto, uma constante da atividade:

Informação constante da IES	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Adições - aquisições em 1º mão:										
Terrenos e recursos naturais									70.101,00	6.350,00
Edif. e outras construções										
Equipamento básico	154.606,13	207.330,00	217.707,31	172.252,56	67.878,00	133.416,26	35.071,50	89.717,50	188.673,17	130.105,97
Equipamento transporte	278.900,00	99.844,84	1.500,00	25.675,48	21.750,00		2.000,00	7.723,58	88.839,52	20.295,00
Equipamento administrativo	6.086,48	19.882,48	27.627,26	9.382,92	37.652,38	9.653,86	24.249,29	7.391,97	18.400,01	20.054,02
Outros AFT	10.905,57	2.628,00		110.000,00		1.103,63	3.929,90			
AFT em curso					558.112,00		142.549,20			
Programas de computador	4.175,00	1.460,00	3.219,96	28.069,35	15.657,88	12.004,25	6.805,97	39.715,71	129.672,80	53.606,94
Total adições - aquisições em 1º mão	454.667,18	331.145,32	250.054,53	345.380,31	700.950,06	156.178,00	214.605,86	144.548,76	495.685,50	230.411,93

A análise deste quadro também permite verificar a cadência de compra de equipamento básico por parte do sujeito passivo, sendo que os anos objeto desta análise até são aqueles com um investimento mais baixo neste tipo de equipamento. Ou seja, conforme se pode constatar, o investimento enquadrado pelo sujeito passivo como elegível para efeitos de RFAI decorre, afinal, da normal necessidade de manutenção da fonte produtora (substituição,

atualização, etc.), num contexto de possível aumento de eficiência (até pela rápida e constante evolução tecnológica e digital), mas não de aumento da capacidade de produção instalada. Alias, tendo em conta o valor bruto do AFT do sujeito passivo, uma expansão da sua atividade implicaria, necessariamente, um investimento muito mais expressivo do que aquele que é efetuado recorrentemente:

Ano	Ativos fixos tangíveis: Quantia escriturada bruta	Ativos intangíveis: Quantia escriturada bruta	Ativos fixos tangíveis: Adições*	Ativos intangíveis: Adições	Investimento considerado elegível RFAI - AFT + Intangível
2014	5.991.418,99	44.225,99	127.280,38	15.557,68	142.838,12
2015	6.726.690,91	59.783,67	144.173,75	12.004,25	133.416,28
2016	6.861.678,02	71.787,92	65.250,69	6.805,97	72.346,80
2017	6.986.619,47	78.593,89	104.833,05	39.715,71	136.825,20
2018	7.043.221,99	118.309,60	366.012,70	129.672,80	334.775,60
2019	7.343.244,19	247.982,40	176.804,99	53.606,94	183.656,04

* Expurgadas as aquisições registadas em Ativo Fixo Tangível em curso, relacionadas com a construção de imóvel (em S. João de Ver)

Concluindo: o investimento realizado pelo sujeito passivo no período em análise não tem enquadramento no conceito de investimento inicial, e tudo leva a crer que teria ocorrido, independentemente do auxílio, contrariando o disposto nas OAR: 62. Se o auxílio não alterar o comportamento do beneficiário incentivando Investimentos (adicionais) na região em causa, pode considerar-se que o mesmo investimento teria sido nela realizado, mesmo na ausência do auxílio. Esse auxílio carece de efeito de incentivo para alcançar a objetivo regional e não pode ser aprovado como compatível com o mercado interno” (sublinhado nosso).” Uma vez que a aquisição de grande parte destes ativos foi incluída numa candidatura ao programa PT2020, tendo sido aprovado um incentivo não reembolsável no valor de 147.581,15 €, solicitámos cópia da candidatura, para melhor perceção do tipo de investimento que estava em causa. A candidatura descreve como principal objetivo o reforço “da capacitação empresarial da empresa através da inovação organizacional, aplicando novos métodos e

*processos organizacionais, incrementando a flexibilidade e a capacidade de resposta no mercado global, com recurso a investimentos imateriais na área da competitividade e qualificação de ativos. O projeto contemplou a realização de vários investimentos que permitiram o aumento da sua competitividade, flexibilidade e dinamização da empresa.” (sublinhado nosso). Além disso, o contrato de aceitação refere como resultados a alcançar no âmbito do projeto: *Projeto com inovação: marketing + organizacional. Ou seja, o investimento realizado apesar de ter sido enquadrado nos objetivos do programa de incentivos em causa, o Sistema de Incentivos à Qualificação e internacionalização de PME, não cumpre o objetivo primordial do RFAI: expansão atividade do sujeito passivo através do aumento da capacidade do estabelecimento. De fato, a tónica do investimento é colocada na inovação organizacional e o aumento da competitividade, da flexibilidade e da dinamização da empresa.*”*

- V) Quanto à condição da “*Criação líquida de postos de trabalho*”, prevista na alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, a Inspeção Tributária, no seu Relatório de Inspeção, concretamente no seu ponto III.1.1.4, a fls. 33 e seguintes, “(...) *concluiu que se verificou uma variação inferior à unidade de trabalho anual.*” e assim sendo, ou seja, “(...) *não se tendo verificado o aumento de, pelo menos, um trabalhador, a 31 de Dezembro de cada período face à média dos 12 meses precedentes, não está cumprida a condição legal.*”
- W) Em 31.8.2022, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a Liquidação adicional de IRC n.º 2022..., relativa ao ano de 2017, da qual resultou, de acordo com o correspondente documento de compensação n.º 2022..., o valor a pagar de 34.649,26 €, com data limite para pagamento voluntário de 3.5.2022, por entender que os investimentos desconsiderados pela AT contribuíram para o aumento da capacidade do estabelecimento já existente e, em consequência, serem elegíveis para o benefício fiscal proveniente do

RFAI. (Cfr. SGP do CAAD, a fls. 4/152 do ficheiro PRG.pdf denominado Processo Administrativo – PA11).

- X)** A Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2022..., sendo que, no essencial, na apreciação que foi feita no âmbito da instrução da reclamação graciosa apresentada, alinha a AT na senda do que já antes havia sido explicitado no RIT, apreciando-se ali, claramente, a legalidade do acto de liquidação aqui sindicado. (Cfr. SGP do CAAD, a fls. 110 a 148 do ficheiro PRG.pdf denominado Processo Administrativo – PA11).
- Y)** A Requerente foi posteriormente notificada, por via eletrónica, do ofício S/ número da Direção de Finanças de ..., datado de 24.7.2023 e que continha o despacho de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2022... . (Cfr. SGP do CAAD, a fls. 152/152 do ficheiro PRG.pdf denominado Processo Administrativo – PA11)
- Z)** A notificação referida no ponto **Y)** do probatório foi empreendida através da plataforma VIACCTT e a data de registo de disponibilização da notificação é do dia 26.7.2023, tal como está no Doc. n.º 1 junto ao requerimento de resposta ao despacho de 11.4.2024.
- AA)** As liquidações de IRC e JC de 2017, melhor identificadas no ponto **W)** deste probatório, foram pagas em 24.6.2022 no âmbito do PEF n.º ...2022.... (Cfr. fls. 111/152 do ficheiro PRG.pdf denominado Processo Administrativo – PA11, constante do PA);
- BB)** Na sequência do acto de indeferimento referido no ponto **Y)** do probatório, em 7.11.2023, pelas 22:45 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- CC)** O pedido foi aceite em 9.11.2023, pelas 12:36 horas (Cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

26. Não se provou o nexo de causalidade entre cada uma das adições de investimento que a Requerente considerou relevantes para efeitos de aplicação do RFAI e o objectivo prosseguido de aumento da capacidade produtiva da unidade industrial aqui em causa.
27. A Requerente não demonstrou o acréscimo de capacidade instalada após a implementação do projecto de investimento cujas dotações aquela considerou relevantes para efeitos de RFAI (e aqui estão em causa) quando comparada com a capacidade que detinha antes de tal implementação.
28. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

29. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que 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 distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
30. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).
31. A convicção sobre os factos dados como provados e não provados (acima explicitados) assentou na análise crítica da prova e fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e, nomeadamente, na prova documental junta aos autos pela Requerente e pela Requerida, conforme remissão feita a propósito de cada ponto do probatório, sendo indicado expressamente em cada um daqueles pontos o(s) documento(s) que contribuíram para a extração do correspondente facto.

32. A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais.
33. O n.º 2 do art.º 417.º do Código de Processo Civil, aqui aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT, dispõe como segue: *“Aqueles que recusem a colaboração devida são condenados em multa, sem prejuízo dos meios coercitivos que forem possíveis; se o recusante for parte, o tribunal aprecia livremente o valor da recusa para efeitos probatórios, sem prejuízo da inversão do ónus da prova decorrente do preceituado no n.º 2 do artigo 344.º do Código Civil.”* Por outro lado, nos termos do que dispõe a alínea f) do art.º 16.º do RJAT, a todos os intervenientes no processo arbitral, e também às partes, é imposto o respeito pelo princípio da cooperação e da boa-fé processual. A inversão do ónus da prova apresenta-se como uma sanção civil à violação do princípio da cooperação das partes para a descoberta da verdade material, consagrado no n.º 1 do acima transcrito art.º 417.º do CPC, quando tal falta de cooperação vai ao ponto de tornar particularmente difícil a produção de prova a produzir nos autos e tendente à descoberta da verdade material e à boa decisão da causa. Os princípios da boa-fé e da cooperação determinam que as partes processuais adotem uma conduta colaborante com o Tribunal no sentido da descoberta da verdade material. No caso dos autos, a falta de cooperação da Requerente traduziu-se na manifesta e injustificada ausência de resposta às interpelações feitas pelo despacho deste Tribunal de 11.4.2024, mesmo depois de notificada nesse sentido. Sendo que, a falta de colaboração das partes, sem qualquer justificação, será livremente apreciada para efeitos probatórios e poderá ser valorada como comportamento que determina, para cada uma das partes, a inversão do ónus da prova.
34. Os factos não provados resultam da inexistência de prova, sendo que à luz do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, é ao sujeito passivo que compete fazer prova dos pressupostos de sujeição ao regime de determinado benefício fiscal, enquanto facto impeditivo da tributação-regra (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 2.7.2013, proferido no processo n.º 06629/13).
35. E cabendo à Requerente o ónus da prova da verificação dos pressupostos tendentes à fruição do benefício fiscal previsto no RFAI, cabia-lhe afastar os indícios, aliás, muito

consistentes, recolhidos pela AT e referidos no Relatório de Inspeção Tributária de que estávamos perante investimentos não relevantes para efeitos do RFAI, mediante prova positiva e concludente, não bastando àquela criar a dúvida sobre os factos relevantes para a averiguação dos referidos pressupostos.

- 36.** A circunstância de a Requerente haver elaborado o projecto de investimento n.º 021068, para o período de 2016 e 2018, tendo-se candidatado ao Programa Operacional Competitividade e Internacionalização, apoiado pelo FEDER, nos termos do Aviso para apresentação de candidaturas n.º 03/SI/2016 e mais concretamente, ao Sistema de incentivos às empresas – Qualificação das PME, no âmbito do Portugal 2020, tendo, tal candidatura, sido aceite e o Projecto aprovado pela Comissão Directiva do Programa Operacional Competitividade e Internacionalização, nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do art.º 27.º do Decreto-Lei n.º 137/2014, de 12 de Setembro, revelou-se manifestamente insuficiente para convencer o Tribunal de que os investimentos aqui em causa não eram reparações, beneficiações ou complementos de equipamentos já existentes, ou seja, de que tais investimentos não constituíram investimentos correntes e manutenções decorrentes do normal funcionamento da fábrica da Requerente, tal como defendido pela AT com base nos indícios que foram recolhidos no âmbito do procedimento de inspeção tributária entretanto dealbado e que constam do Relatório de Inspeção Tributária sobejamente transcrito no ponto dedicado à factualidade dada como provada.
- 37.** Concluindo-se, assim, este tribunal Arbitral Singular no sentido de que a prova documental junta aos autos pela Requerente não foi suficiente para poder ser dada como provada a matéria de facto alegada por aquela e, nomeadamente, referida no ponto reportado à factualidade não provada.
- 38.** Não devendo olvidar-se que a Requerente, não obstante ter arrolado uma testemunha no PPA para provar o que alega, quando lhe foi dada oportunidade para se pronunciar sobre a oposição à inquirição formulada pela Requerida na Resposta e ainda sobre se reiterava (ou não) interesse na produção da prova testemunhal requerida e, em caso afirmativo, para indicar quais os factos que pretendia ver provados pela testemunha indicada que

não fossem susceptíveis de prova documental já produzida (com a junção dos articulados) ou ainda a produzir, não se pronunciou, mantendo-se silente.

IV.D) MATÉRIA DE DIREITO (FUNDAMENTAÇÃO):

IV.D1) DO ENQUADRAMENTO DO RFAI:

39. A Lei n.º 10/2009, de 10 do Março, criou o programa orçamental designado por Iniciativa para o Investimento e o Emprego (IIE) e, no seu âmbito, criou também o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) realizado em 2009.
40. Nos termos do que dispõe o art.º 2.º da Lei n.º 10/2009, de 10 do Março, *“O Programa IIE visa promover o crescimento económico e o emprego, contribuindo para o reforço da modernização e da competitividade do País, das qualificações dos Portugueses, da independência e da eficiência energética, bem como para a sustentabilidade ambiental e promoção da coesão social.”*
41. Nas respectivas Leis de Orçamento de Estado, o RFAI foi sucessivamente prorrogado para os anos de 2010, 2011, 2012 e 2013.
42. O RFAI foi transposto para o Código Fiscal do Investimento¹ (doravante CFI), aditado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de Junho e alterado posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, o qual previa a prorrogação da vigência de tais benefícios até 31 de Dezembro de 2020, já no âmbito do quadro comunitário para o período 2013-2020, nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, do 16 de Junho de 2014.
43. Quanto ao âmbito de aplicação dispunha o art.º 22º do CFI, na sua redacção à data dos factos: *“1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade nos sectores agrícola, florestal, agroindustrial e turístico e ainda da indústria extrativa ou transformadora, com exceção dos sectores siderúrgico, da construção naval e das fibras sintéticas, tal como definidos no artigo 2.º do*

¹ Aprovado em Anexo ao Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de agosto. 2 - Para efeitos do presente regime, consideram-se como relevantes os seguintes investimentos desde que afetos à exploração da empresa: a) Investimento em 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 projetos de indústria extrativa; ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades 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, com exceção daqueles que a empresa seja obrigada a ter por determinação legal; vi) Outros bens de investimento que não estejam direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva exercida pela empresa; b) Investimento em ativo intangível, constituído por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, 'saber-fazer' ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

3 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente regime 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 sector 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 cinco anos os bens objeto do investimento; 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 comunitárias relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação a empresas em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 244, de 1 de outubro de 2004; f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo seguinte.

4 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria

das micro, pequenas e médias empresas, tal como definida no anexo I do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de agosto, as despesas de investimento a que se refere a alínea b) do n.º 2 não podem exceder 50% dos investimentos relevantes. 5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e 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 número anterior, não se consideram as adições de ativos fixos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.”

- 44.** Intuindo-se da norma vinda de transcrever que o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade (entre outros e na parte que para o presente dissídio interessa), nos sectores da indústria extrativa e transformadora, devendo, em conformidade com o direito comunitário, respeitar-se o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período de 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C209, de 23 de Julho de 2013 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (doravante designado por RGIC²), em conformidade com o disposto no n.º 2, do art.º 2.º do CFI, na sua redacção à data dos factos.
- 45.** Nos termos do que refere o n.º 3 do art.º 2.º do CFI, por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no n.º 2 acima transcrito].
- 46.** A Portaria n.º 282/2014, do 30 de Dezembro, definiu os Códigos de Atividade Económica (CAE) correspondentes às atividades elegíveis para o benefício, bem como os setores que devam ser excluídos por respeito ao direito comunitário.

² O RGIC, procura permitir aos governos da UE a possibilidade de concederem montantes mais elevados de dinheiros públicos a um conjunto mais vasto de empresas, sem necessidade de solicitar previamente a autorização da Comissão Europeia. Regra geral, exceto para montantes muito reduzidos, os auxílios estatais devem ser notificados e autorizados pela Comissão antes de serem concedidos. O regulamento isenta os países da UE da referida obrigação de notificação, desde que sejam cumpridos todos os critérios do RGIC. A isenção visa reduzir os encargos administrativos das autoridades nacionais e locais e incentivar os governos da UE a direcionarem os auxílios para o crescimento económico sem conferir aos beneficiários uma vantagem competitiva desleal.

47. Quanto aos CAE, refere o art.º 2.º da Portaria 282/2014, de 30 de Dezembro, o seguinte:
- “[S]em prejuízo das restrições previstas no artigo anterior, as atividades económicas previstas no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, correspondem aos seguintes códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro: a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09; b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33; c) Alojamento - divisão 55; d) Restauração e similares - divisão 56; e) Atividades de edição - divisão 58; f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591; g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62; h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631; i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72; j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040; k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.”*
48. Já quanto aos sectores excluídos, dispõe o art.º 1.º da Portaria 282/2014, de 30 de Dezembro, como segue: *“Em conformidade com as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013 e com o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 [Regulamento Geral de Isenção por Categoria], não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.”*
49. A Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, procedeu *“(…) à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (adiante RFAI) e do regime da dedução por lucros*

retidos e reinvestidos (adiante DLRR) estabelecidos, respetivamente, nos Capítulos III e IV do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, 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), ao abrigo do qual foram aprovados e, quando aplicável, das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (adiante OAR).

- 50.** Tal Portaria tinha por objectivo assegurar a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, do 17 de junho do 2014, vulgarmente denominado por Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado da União Europeia, bem como das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020.
- 51.** O “âmbito de aplicação” do RFAI está definido no art.º 2º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, como segue: “[1] - Para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC. 2 - Para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento: a) O conceito de «empresa em dificuldade» deve ser interpretado nos termos do parágrafo 18 do artigo 2.º do RGIC; b) Não podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos sujeitos a uma injunção de recuperação na sequência de uma decisão da Comissão, ainda pendente, que declare um auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno; c) A contribuição financeira dos sujeitos passivos, a partir dos seus recursos próprios ou mediante financiamento externo que assuma uma forma isenta de qualquer apoio público, deve corresponder, pelo menos, a 25 % das aplicações relevantes; d) Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são

aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente. 3 - O período de três ou cinco anos previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento conta-se a partir da data em que se considera concluído o investimento, tal como definido na alínea d) do número anterior.”

52. Tal como resulta do disposto na alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015 (acima transcrito), o RFAI apenas **é aplicável relativamente a investimentos iniciais**, remetendo ainda tal disposição para a alínea a) do § 49 do artigo 2.º do Regulamento (EU) n.º 651/2014 (RGIC).
53. Nos termos do referido § 49) daquele normativo do RGIC, entende-se por “Investimento inicial”: “(...) a) *Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; (...).*”
54. Partindo das tipologias previstas na alínea d) do n.º 1 do art.º 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de Setembro e mais concretamente da tipologia de investimento inicial indicada pela aqui Requerente (a do “aumento de capacidade de um estabelecimento já existente”), o Tribunal Arbitral Singular tende a concordar com o que está dito a tal propósito a fls. 12 do Relatório de Inspeção e que vai no sentido de que a aquisição de equipamento fora de uma estratégia global de investimento que não contribua para o aludido “aumento de capacidade de um estabelecimento já existente”, só pode configurar “aquisição isolada”, donde, não enquadrável no conceito de “investimento inicial” nos termos em que ele está definido na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, pelo que, não elegível para efeitos do RFAI. Dizendo-se ali mais (não vendo o Tribunal razões para divergir ou dissentir quanto ao que a seguir se transcreve,

acolhendo-o aqui sem reservas tal hermenêutica): “[D]e facto, a palavra inicial (em investimento inicial) não é meramente figurativa. Um investimento inicial é um investimento adicional, novo. Novo não no sentido do adquirido no estado de novo (o que também se exige), mas no sentido de investimento de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente. Não é a manutenção das atividades que promove o crescimento, o desenvolvimento sustentável e a criação de emprego, mas sim o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais. O objetivo é incentivar um maior investimento ou atividade económica nas regiões mais desfavorecidas (investimento de expansão, aumento, ampliação), e não mera manutenção ou substituição do que já existe, conforme resulta claramente do § 31 do preâmbulo do Regulamento n.º 651/2014 da Comissão (RGIC): “(...) Os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação do emprego num contexto sustentável.(...)”

- 55.** O RFAI destina-se a investimentos iniciais, ou seja, a investimentos que consubstanciem uma qualquer das tipologias referidas no § 49) do art.º 2.º do Regulamento (EU) n.º 651/2014 (RGIC), delas se retirando que os investimentos iniciais relevantes só podem ser investimentos de expansão das atividades societárias a realizar e não de mera manutenção das actividades já existentes.
- 56.** O RFAI é um benefício fiscal com finalidade regional, de natureza condicionada, subordinado ao aumento do investimento e emprego com vista ao crescimento da economia e a diminuição das assimetrias regionais. Na delimitação do conceito do Investimento Inicial, deve ter-se em consideração tais finalidades extrafiscais subjacentes à criação do incentivo, sendo que, de acordo com o regulamento (EU) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014 (RGIC), a sua *ratio legis* pode intuir-se do que está no seu considerando n.º 31 que diz: “Ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica,

social e territorial dos Estados Membros e da União no seu conjunto. Destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável.”

- 57.** Sendo a prioridade dos auxílios com finalidade regional, onde se enquadra o RFAI, o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego (e a sua manutenção), considera-se que esse objetivo é mais facilmente alcançável através de auxílios estatais que potenciem o investimento que proporcione a expansão do estabelecimento das entidades que acedem a esses auxílios.
- 58.** Ora, isto dito, retira-se daqui com meridiana clareza que não é o mero investimento de manutenção das atividades societárias já existentes que tem potencial para gerar crescimento económico e emprego, mas sim e ao invés, o investimento **na expansão** dessas atividades, através da efetivação ou concretização de qualquer uma das formas ou tipologias que integram o conceito do investimento inicial previstas na alínea a) do § 49 do artigo 2.º do Regulamento (EU) n.º 651/2014 (RGIC).
- 59.** Ademais, diga-se que o legislador fiscal não pretendeu incluir no âmbito do RFAI, investimentos avulsos, mas sim aqueles que tenham inerente um projecto de investimento integrado e global que potencie o incremento da produção e que constitua uma alteração fundamental do processo de produção global da empresa.
- 60.** Estatui o art.º 23º do CFI, no que diz respeito ao alcance dos benefícios fiscais a conceder, o seguinte: “[1] - Aos sujeitos passivos de IRC previstos no n.º 1 do artigo anterior [art.º 22º, acima transcrito], são concedidos os seguintes benefícios fiscais: a) Dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes: 1) No caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º: i) 30 % das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de 15 000 000 (euro); ii) 10 % das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de 15 000 000 (euro); 2) No caso de investimentos em regiões elegíveis nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da

tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º, 10 % das aplicações relevantes; b) Isenção ou redução de IMI, por um período até 10 anos a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes, nos termos do artigo 22.º; c) Isenção ou redução de IMT relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º; d) Isenção de Imposto do Selo relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º 2 - A dedução a que se refere a alínea a) do número anterior é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites: a) No caso de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa resultar de cisão, até à concorrência do total da coleta do IRC apurada em cada um desses períodos de tributação; b) Nos restantes casos, até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada em cada período de tributação. 3 - Quando a dedução referida no número anterior não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC apurada em cada um dos períodos de tributação, no caso de investimentos abrangidos pela alínea a) do número anterior ou com o limite previsto na alínea b) do mesmo número, nos casos aí previstos. 4 - Para efeitos do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1, as isenções ou reduções aí previstas são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse do investimento para a região. 5 - Os benefícios fiscais previstos nos números anteriores devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º 6 - Caso os investimentos beneficiem de outros auxílios de Estado, o cálculo dos limites referidos no número anterior deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes. 7 - Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos ficam sujeitos aos procedimentos especiais de controlo do montante dos auxílios de Estado

com finalidade regional concedidos ao investimento, nos termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pelas áreas das finanças e da economia.”

- 61.** No que tange a “Aplicações Relevantes” do RFAI, estão elencadas no art.º 3º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro: “[1] - Nos casos em que o investimento inicial respeite a uma alteração fundamental do processo de produção, o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento. 2 - Nos casos em que o investimento inicial consista na diversificação da atividade de um estabelecimento existente, as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200 % o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento. 3 - Para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, independentemente da forma que assuma o investimento inicial, apenas se consideram aplicações relevantes os ativos aí previstos que: a) Sejam exclusivamente utilizados no estabelecimento objeto dos benefícios fiscais; b) Sejam amortizáveis, nos termos das regras contabilísticas em vigor; c) Sejam adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente; e d) Permaneçam associados ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos cinco anos, ou três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.”
- 62.** A respeito do âmbito de aplicação do RFAI, importa ainda levar na devida conta o disposto no art.º 22º do CFI: “[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. c) Custos salariais decorrentes da criação de postos de trabalho de pessoal com habilitações literárias do nível 7 ou do nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações. 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 2003/361/CE da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se referem as alíneas b) e c) 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 o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso, bem como os custos salariais incorridos com a criação dos postos de trabalho nos termos da alínea c) do n.º 2, aqui se incluindo o salário bruto antes de impostos, as contribuições obrigatórias para a segurança social, o seguro de acidentes de trabalho, os encargos com a guarda de crianças e ascendentes e outros encargos de origem legal ou decorrentes de regulamentação coletiva de trabalho. 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 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, ativos intangíveis e a criação de postos de trabalho nos termos da alínea c) do n.º 2, 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.”

- 63.** Quanto a “Obrigações Acessórias”, o art.º 25º do CFI dispõe: “1 - A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º, é justificada por documento a integrar o processo

de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes. 2 - Do processo de documentação fiscal relativo ao exercício da dedução deve ainda constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22.º (...).” Por outro lado e a tal propósito, o art.º 7º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, acrescenta: “[1] - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento, os sujeitos passivos devem incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC os seguintes elementos: a) Descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da presente portaria; b) Formulário referido no n.º 2 do artigo anterior, quando aplicável; c) Documentos suscetíveis de comprovar o cenário contrafactual descrito nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo anterior, quando aplicável; d) Identificação da data e custo de aquisição de todas as aplicações relevantes, bem como listagem das faturas que titulem a respetiva aquisição; e) Identificação da região ou regiões em que foi realizado o investimento e das respetivas aplicações relevantes; f) Cálculo dos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento relativos ao investimento realizado em aplicações relevantes no período de tributação e respetivos valores atualizados de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria; g) Identificação de outros auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento e cálculo do montante dos auxílios, atualizado de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria; h) Determinação da intensidade dos auxílios concedido ao mesmo investimento, em percentagem, resultante do quociente entre o montante total dos auxílios de Estado e o montante das aplicações relevantes; i) Cálculo do limite máximo de auxílio, de acordo com o disposto no artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento; j) Apuramento, quando aplicável, do excesso entre o limite máximo de auxílio e o

montante dos auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento, calculado nos termos da alínea g).(…).”

- 64.** Isto dito, resulta meridianamente claro que os investimentos elegíveis para efeitos do RFAI, são os que, **cumulativamente**³, proporcionem também a criação e manutenção de postos de trabalho, tal como se retira da acima transcrita alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

IV.D2) DA VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS DE QUE DEPENDE A APLICAÇÃO DO RFAI:

IV.D2.1) PONTO PRÉVIO – AFLORAMENTOS SOBRE O ÓNUS DA PROVA:

- 65.** Antes de mais, adequado se mostra determinar a quem compete o ónus da prova do cumprimento dos requisitos legais, estritamente, aqui, quanto aos benefícios fiscais. Vejamos,
- 66.** Dispõe o n.º 1 do art.º 74º da LGT no sentido de que: “[O] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”
- 67.** Por outro lado, refere o n.º 1 do art.º 342.º do Código Civil que “[A]quele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.”
- 68.** Sobre a questão da distribuição do ónus, existe ampla jurisprudência (por todos, veja-se Acórdão do STA de 26 de Fevereiro de 2014, Processo n.º 0951/11) que sustenta que cabe à Autoridade Tributaria e Aduaneira o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao sujeito passivo provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca.
- 69.** Daquela reiterada jurisprudência emanada dos tribunais superiores se pode intuir que impende sobre a Requerida, o ónus da prova sobre a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) legitimadores da sua atuação, e, sobre a Requerente, impende a obrigação de provar os factos por si invocados.

³ Para além de terem de respeitar a um investimento inicial nos termos em que ele foi acima delimitado.

- 70.** Não devendo olvidar-se que nos termos do que dispõe o n.º 2 do art.º 14º do EBF, os benefícios fiscais se extinguem pela inobservância das obrigações impostas que seja imputável ao respectivo beneficiário.
- 71.** E no que tange estritamente ao benefício fiscal aqui em causa terá de ser levado na devida conta o efeito de incentivo, tal como ele está plasmado no art.º 6º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de Setembro, que refere: *“1 - Nos casos previstos no artigo anterior, os sujeitos passivos devem demonstrar que, relativamente aos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento, se verifica um dos seguintes cenários: a) Os benefícios fiscais, individualmente considerados ou em conjunto com outros auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, incentivam a adoção de uma decisão de investimento positiva, uma vez que, de outra forma, o investimento não seria suficientemente rentável para que o promotor o realizasse na região em causa (Cenário 1 - Decisão de investimento); ou b) Os benefícios fiscais, individualmente considerados ou em conjunto com outros auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, incentivam a realização do investimento projetado na região em causa em detrimento de outra, visto compensarem as desvantagens e os custos líquidos associados à respetiva implantação nessa região (Cenário 2 - Decisão de localização). 2 - Para efeitos da demonstração do efeito de incentivo como tal definido nos termos do número anterior, os sujeitos passivos devem preencher o formulário aprovado em anexo à Portaria n.º 94/2015, de 27 de março, devendo selecionar o cenário aplicável de entre os referidos nas alíneas a) e b) do número anterior, bem como justificar a seleção efetuada. 3 - Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem incluir uma descrição detalhada do cenário contrafactual, da qual conste informação sobre a situação caso não tivesse havido lugar à concessão dos auxílios de Estado com finalidade regional. 4 - Os sujeitos passivos devem estar em condições de demonstrar a existência do efeito de incentivo através de informações relativas ao cenário contrafactual, designadamente no que se refere ao investimento, financiamento, demonstração de resultados e demais elementos: a) Que comprovem que o investimento não seria suficientemente rentável sem os benefícios fiscais, individualmente*

considerados ou em conjunto com outros auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, quando seja aplicável o cenário referido na alínea a) do n.º 1 do presente artigo; ou b) Que comparem os custos e os benefícios inerentes à localização na região em causa com os inerentes a uma região alternativa, quando esteja em causa o cenário referido na alínea b) do n.º 1 do presente artigo.”

- 72.** Ademais e tal como muito bem nota a Requerida, os sujeitos passivos que pretendam usar dos benefícios fiscais previstos no RFAI, devem igualmente dar cumprimento ao referido no art.º 7º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de Setembro, que estatui: “1 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento, os sujeitos passivos devem incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC os seguintes elementos: a) Descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da presente portaria; b) Formulário referido no n.º 2 do artigo anterior, quando aplicável; c) Documentos suscetíveis de comprovar o cenário contrafactual descrito nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo anterior, quando aplicável; d) Identificação da data e custo de aquisição de todas as aplicações relevantes, bem como listagem das faturas que titulem a respetiva aquisição; e) Identificação da região ou regiões em que foi realizado o investimento e das respetivas aplicações relevantes; f) Cálculo dos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento relativos ao investimento realizado em aplicações relevantes no período de tributação e respetivos valores atualizados de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria; g) Identificação de outros auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento e cálculo do montante dos auxílios, atualizado de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria; h) Determinação da intensidade dos auxílios concedido ao mesmo investimento, em percentagem, resultante do quociente entre o montante total dos auxílios de Estado e o montante das aplicações relevantes; i) Cálculo do limite máximo de auxílio, de acordo com o disposto no artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento; j) Apuramento, quando aplicável, do excesso entre o limite

máximo de auxílio e o montante dos auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento, calculado nos termos da alínea g). 2 - Nas situações em que o investimento compreenda aplicações relevantes em mais do que uma região e a estas correspondam, nos termos do artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento, limites de auxílio diferenciados, o cálculo do limite máximo do auxílio deve ter em consideração o limite máximo de auxílio aplicável em cada região em que o investimento tenha sido realizado.”

IV.D2.2) INVESTIMENTO INICIAL VERSUS INVESTIMENTO DE MANUTENÇÃO:

- 73.** Tendo presente a delimitação do conceito de “investimento inicial” acima traçada e ainda a circunstância de os investimentos de mera manutenção dos activos já existentes não relevar para efeitos do RFAI, temáticas sobejamente desenvolvidas supra e para onde se remete e volvendo, em concreto, para a análise da questão *sub judicio* com uma apreciação casuística dos investimentos concretizados pela Requerente, importa agora verificar se estamos em presença de “investimentos iniciais” relevantes para a eventual aplicabilidade do RFAI.
- 74.** No Relatório de Inspeção, concretamente no seu ponto III.1.2, a fls. 15, sob a epígrafe “*Análise ao Investimento considerado relevante no âmbito do RFAI*”, começa a agente inspectiva por notar que em face do que está no anexo D das respectivas declarações Modelo 22, registou a Requerente dotações para o período de tributação de 2016 e de 2017, respectivamente, de 18.086,70 € e de 34.206,30 €. Notou ainda que a dedução respeitante ao período de tributação de 2016, só foi deduzida em 2017 por insuficiência de colecta, donde, em 2017, foi deduzida a totalidade da dotação dos dois anos, num total de 52.293,00 €. Faz ainda notar a agente inspectiva que, em 2016, há adições de activos fixos tangíveis que se elevam a 65.250,69 € e adições de activos intangíveis de 10.025,93 €. Daqui retira que o investimento considerado elegível para efeitos do RFAI foi de 72.346,80 €, ou seja, investimento que representa 96,11% do total da adições concretizadas naquele exercício de 2016. Do mesmo modo e *mutatis mutandis*, a agente inspectiva constatou que, em 2017, há adições de activos fixos tangíveis que se elevam

- a 104.833,05 € e adições de activos intangíveis de 39.715,71 €. Retira ainda que o investimento considerado elegível para efeitos do RFAI foi de 136.825,20 €, ou seja, investimento que representa 94,66% do total da adições concretizadas naquele exercício de 2017.
- 75.** Feita a análise por rúbrica do SNC, ou seja, discriminando, para cada um dos anos de 2016 e 2017, os activos fixos tangíveis em: *i)* Equipamento Básico; *ii)* Equipamento Administrativo; e *iii)* Outros AFT e discriminando ainda os *iv)* activos intangíveis em: Programas de Computador, apurou: *a)* que as adições de equipamento básico para cada um dos exercícios, de 2016 e de 2017, relevaram para efeitos do RFAI numa percentagem de 100%, donde, **todas as adições** de investimentos desta natureza foram consideradas relevantes para efeitos do RFAI naqueles exercícios; *b)* que as adições de equipamento administrativo para cada um dos exercícios, de 2016 e de 2017, relevaram para efeitos do RFAI numa percentagem de 100%, donde, **todas as adições** de investimentos desta natureza foram consideradas relevantes para efeitos do RFAI naqueles exercícios; *c)* que as adições de Outros AFT, para o exercício de 2016, relevaram para efeitos do RFAI numa percentagem de 76,34%. Não houve adições de Outros AFT em 2017; *d)* que as adições de activos intangíveis para cada um dos exercícios, de 2016 e de 2017, relevaram para efeitos do RFAI numa percentagem de 100%, donde, **todas as adições** de investimentos desta natureza foram consideradas relevantes para efeitos do RFAI naqueles exercícios.
- 76.** Partindo da análise empreendida pela Inspeção Tributária e que o Tribunal não pode deixar de sopesar, verifica-se que a Requerente relevou, para efeitos do RFAI, a totalidade (100%) dos investimentos realizados e relevados como Equipamento básico e Equipamento Administrativo e ainda como Activos Intangíveis.
- 77.** Tão-só o investimento registado como Outros AFT relevou parcialmente (76,34%) para efeitos do RFAI.
- 78.** E desta constatação infere a agente inspectiva o seguinte: *“Por um lado, parece manifestamente improvável a manutenção de uma instalação industrial desta natureza e dimensão sem investimentos constantes de substituição, manutenção e atualização, que não são exigíveis para RFAI. Por outro, os valores investidos anualmente assumem*

pouca expressão comparativamente com o valor bruto Contabilístico dos investimentos em AFT pré-existentes na empresa, tendo que se verificar se são consentâneos com a concretização de uma efetiva estratégia de expansão da sua atividade, pois, só nesse caso, poderão integrar o conceito de investimento inicial elegível para efeitos do RFAI.”

- 79.** O Tribunal Arbitral Singular não pode deixar de acompanhar a agente inspectiva na leitura que faz dos elementos que recolheu e que acima foram deixados, nomeadamente, na parte em que, no essencial, os investimentos concretizados pela Requerente representam 100% das adições de activos relevantes para efeitos de aplicabilidade do RFAI, excepto quanto às adições de Outros AFT que, esses, tão-só representam 76,34%, o que não quadra com a conceituação de “investimento inicial” prevista na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e traçada no ponto precedente desta decisão.
- 80.** Não deixando aquela de solicitar à Requerente o envio de elementos e esclarecimentos adicionais relacionados com as dotações e deduções efectuadas na Declaração Modelo 22 de IRC, nomeadamente, o envio do suporte documental integrado no processo de documentação fiscal a que alude o art.º 130.º do CIRC. A Requerente deu resposta ao solicitado, aduzindo com os esclarecimentos que entendeu adequados e ainda juntando mapas com as listagens do investimento realizado e considerado relevante para efeitos do RFAI.
- 81.** Nos Quadros de fls. 18 e 19 do RIT está um resumo dos investimentos realizados e as facturas que titulam as respectivas aquisições e que foram igualmente recolhidas no âmbito do procedimento inspectivo.
- 82.** Importando repristinar aqui a circunstância referida no ponto precedente desta decisão de que a aquisição de equipamento fora de uma estratégia global de investimento que não contribua para o aludido “aumento de capacidade de um estabelecimento já existente”, pode configurar-se como “aquisição isolada” ou até de mera manutenção ou substituição de investimentos já concretizados, donde, não enquadrável no conceito de “investimento inicial” nos termos em que ele está definido na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, pelo que, não elegível para efeitos do RFAI.

83. E isto dito, não pode o Tribunal deixar de acompanhar a agente inspectiva quando a dado passo do RIT, concretamente a fls. 20 e 21, aduz como segue: “[N]ão basta, por isso, apresentar meras listagens de aquisições de bens de investimento ou discriminar investimentos “avulso” respeitantes a intervenções pontuais distribuídas pela instalação industrial, sem que se distinga um investimento de expansão em relação ao pré-existente. Impõe-se a identificação de um projeto/investimento integrado e agregador, com objetivos e área de intervenção concretamente definidos, de forma a que seja justificado, entre outros, a interligação e interdependência dos itens que o constituem, o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial, e os postos de trabalho proporcionados diretamente pelo investimento realizado. E, recorde-se, esta condição não se encontra cumprida. Da análise efetuada aos elementos apresentados pelo sujeito passivo, resulta, desde logo que, no âmbito do RFAI, tem que se considerar incumprido o requisito que exige uma identificação clara e inequívoca do investimento realizado, designadamente e para além da identificação dos ativos que constituem o projeto de investimento, os seus objetivos concretos e a demonstração do enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, que é fundamental e, obviamente, deveria anteceder a dedução a coleta do respetivo benefício fiscal, o que não aconteceu (artigo 25º do CFI e artigo 7.º da Portaria 297/2015), pois não basta alegar que aumentou a capacidade instalada. De facto, o que foi apresentado pelo sujeito passivo, relativamente ao investimento e ao benefício fiscal do RFAI, resume-se a meras listagens, para cada um dos anos, dos investimentos considerados elegíveis para efeitos de quantificação daquele benefício fiscal e que se caracterizam pela reprodução na íntegra dos movimentos registados a débito nas subcontas de equipamento básico e de programas de computador, como se não houvesse necessidade de investimento na manutenção da instalação industrial pré-existente, e sem que estabeleça qualquer relação entre o investimento e a criação dos postos de trabalho potenciados pelo investimento em causa. Ora, em qualquer empresa enquadrada no CAE da indústria transformadora, o investimento na manutenção da instalação industrial é uma constante, quando mais não seja para complementar ou substituir peças ou equipamentos que se desgastam com a atividade normal da empresa

ou que ficam obsoletos, etc. Na realidade, não é possível manter uma instalação industrial desta natureza em funcionamento, sujeita a um intenso desgaste e a obsolescência tecnológica, sem efetuar investimentos constantes e por montantes significativos na sua manutenção, para além de outros, relacionados com a eficiência dos processos de produção existentes, por exemplo, através da introdução de novas tecnologias com o objetivo específico de melhoria da produtividade do trabalho ou da redução dos custos Industriais ou de distribuição, investimentos para economizar matérias-primas, energia ou mão-de-obra, investimentos que se destinem a melhoria das condições de trabalho e proteção do ambiente, muitas vezes impostos pela legislação em vigor, etc. Todavia, estes investimentos não têm enquadramento no conceito de investimento inicial, razão pela qual, não se compreende que o sujeito passivo, nos anos em análise, tenha incluído praticamente todas as aquisições no RFAI, considerando que apenas realizou investimento no incremento da capacidade. De facto, tem que haver uma separação entre investimento na manutenção das atividades pré-existentes e investimento na expansão dessas atividades, atenta a tipologia indicada de aumento da capacidade instalada. Ou, dito de outro modo, tem que haver separação entre um projeto integrado e agregador que se enquadre numa das tipologias de investimento inicial, com objetivos e área de intervenção concretamente definidos, e os constantes investimentos de substituição, manutenção, complementar e de atualização exigidos por uma exploração desta natureza e dimensão, ainda que daí resultem ganhos de eficiência ou outros, e que não podem caber em tal definição.

- 84.** E no sentido de melhor respaldar a sua posição traz ainda aquela à colação o considerando 18 do RGIC⁽⁴⁾ e as orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional, em relação ao período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia C-209/01, de 2013.07.23, que, na parte com interesse quanto ao que aqui se discute, transcreve e aqui igualmente em parte se reproduz: “(...) 60. Os auxílios com finalidade regional só podem ser considerados compatíveis com o mercado interno

⁴ O considerando 18 do RGIC refere: “A fim de garantir que os auxílios são necessários e incentivam o desenvolvimento de atividades ou projetos, o presente regulamento não deve aplicar-se aos auxílios a atividades que o beneficiário realizaria do qualquer modo, mesmo sem o auxílio.”

se tiverem um efeito de incentivo. Apenas existe um efeito de incentivo quando o auxílio altera a comportamento de uma empresa de um modo que a leve a exercer uma atividade adicional que contribui para o desenvolvimento de uma região, atividade que não realizaria na ausência do auxílio ou que realizaria apenas de forma limitada ou diferente ou num outro local. Os auxílios não devem subvencionar os custos de uma atividade que uma empresa teria, em todo o caso, suportado, nem compensar o risco comercial normal de uma atividade económica. (...) 62. Se o auxílio não alterar o comportamento do beneficiário incentivando investimentos (adicionais) na região em causa, pode considerar-se que o mesmo investimento teria sido nela realizado, mesmo na ausência do auxílio. Esse auxílio carece do efeito de incentivo para alcançar o objetivo regional e não pode ser como compatível com o mercado interno.(...).”

- 85.** E ancorada em tudo quanto vem sendo referido, conclui a agente inspectiva no sentido de que “(...) o RFAI pretende apenas incentivar o investimento novo e adicional que seja, simultaneamente, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de postos de trabalho criados, e Incremental ainda em termos de capacidade instalada (tipologia indicada pelo sujeito passivo). Todavia, foi apenas apresentado um conjunto de aquisições de ativos, não se verificando, nem tendo sido indicada nem demonstrada, uma relação ou interligação entre todos eles que permita agregá-los num projeto único, representativo de uma estratégia global suscetível de alcançar um dos objetivos do investimento inicial (n.º 7 do art.º 22º do CFI e alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015).”
- 86.** O Tribunal não vê razões substanciais para divergir da posição interpretativa traçada, na medida em que entende que o investimento que releva para efeitos da aplicabilidade do RFAI, ou seja, o investimento elegível para aquele efeito, é investimento novo, donde, incremental em relação ao já existente e não o investimento na aquisição de equipamentos de substituição ou manutenção de activos pré-existentes, sendo que, a Requerente, por força do ónus da prova que lhe compete face ao que acima deixámos referido a tal propósito, não conseguiu demonstrar os pressupostos que habilitariam

estes investimentos ao seu enquadramento no RFAI, donde, não demonstrou a elegibilidade dos mesmos para efeitos da fruição do benefício fiscal do RFAI.

87. E no sentido de o demonstrar com mais efectividade, adequado se mostra analisar, *de per si*, cada um dos elementos que compõem tal investimento realizado pela Requerente nos exercícios de 2016 e 2017 e que aquela pretendia relevasse para efeitos do RFAI, no exercício de 2017: *i*) QUANTO ÀS CESTAS DE MOAGEM ADQUIRIDAS EM 24.4.2016 – Em face do que está no “Termo de Verificação Física do Equipamento” junto ao RIT como Anexo 5 e foi redigido na presença de colaboradoras da Requerente e por elas assinado, tais cestas, foram adquiridas **para substituição de outras que ficaram inutilizadas**, referindo-se ali tratar-se de um investimento corrente e habitual na produção. Ora, assim sendo e em absoluta concordância com o que foi considerado no RIT, concretamente a fls. 25, não pode o Tribunal deixar de considerar que estamos em presença de equipamento de substituição (e não investimento novo) que não pode subsumir-se na conceituação acima traçada de “investimento inicial”, donde, não pode ser aplicação relevante elegível para efeitos do RFAI; *ii*) NO QUE DIZ RESPEITO AO EQUIPAMENTO ACOPLADO ÀS MÁQUINAS JÁ EXISTENTES E TENDENTE À SUBSTITUIÇÃO DO CIRCUITO DOCUMENTAL EM PAPEL E QUANTO AOS COMPUTADORES DISTRIBUÍDOS PELAS VÁRIAS SECÇÕES E POR VÁRIOS COLABORADORES DA REQUERENTE, NOMEADAMENTE, DA SUA ÁREA COMERCIAL (CFR. QUADRO DE FLS. 26 DO RIT) – Seguindo o *iter* que a agente inspectiva delineou é incontornável que tal investimento se cingiu à substituição de um circuito documental em papel por outro informatizado e, por isso desmaterializado. É, por isso, investimento de mera substituição de outro pré-existente. Acresce que a aquisição isolada de equipamento informático, sem que ele se mostre devidamente enquadrado no âmbito de um investimento inicial subsumível na alínea d) do n.º 2 do art.º 2º da Portaria 297/2015, de 21 de Setembro, não é elegível para efeitos do RFAI. Isto dito, não pode o Tribunal deixar de considerar, também, que estamos perante investimento que não tem enquadramento no âmbito do conceito de “Investimento Inicial” (acima sobejamente traçado e que aqui se deve considerar ripristinado), não se vislumbrando de que modo, tais equipamentos, considerados isoladamente, poderiam contribuir para o aumento da capacidade do estabelecimento, donde e mais uma vez, em

absoluta concordância com o que foi considerado no RIT, concretamente a fls. 26, julgando-se, assim, não serem, tais investimentos, aplicação relevante elegível para efeitos do RFAI; *iii*) JÁ QUANTO AO SOFTWARE DE DADOS DA PRODUÇÃO E CONSULTORIA ERP PARA ADAPTAÇÃO DO PROGRAMA DE GESTÃO E DE LOGÍSTICA PARA MELHOR EFICIÊNCIA DA PRODUÇÃO - (CFR. QUADRO DE FLS. 27 E 28 DO RIT) - em face do que está no já aludido “Termo de Verificação Física do Equipamento”, tal investimento, respeita “(...) a uma adaptação do programa de gestão e de logística para melhoria da eficiência da produção (...)”. Este investimento foi realizado em ligação com o que está descrito acima no ponto *ii*), ou seja, visou igualmente a substituição de um circuito documental em papel por outro informatizado e, por isso desmaterializado. Assim sendo, reitera-se aqui tudo quanto acima de deixou a propósito da sua inelegibilidade para efeitos do RFAI e, em aditamento e quanto às aquisições de software e licenças de utilização de software, se refere ainda que, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, só são consideradas elegíveis para efeitos de RFAI as “despesas com transferência de tecnologia”. O Software de Gestão de Armazém – b-Agile WMS da F..., é uma ferramenta de gestão de fluxos e armazenamento, adaptada a uma grande variedade de produtos e vários setores de atividade. O WMS permite aos profissionais de logística, acelerar a colocação do produto em armazém, otimizar o espaço disponível, partilhar recursos, agendar a preparação inteligente de pedidos, automatizar processos, implementar armazéns em novas áreas geográficas e uma gestão de stocks mais eficiente. Com a implementação do ERP PHC Enterprise visava a Requerente controlar, automatizar e otimizar processos, garantindo maior fluidez e rigor de dados, essenciais para a gestão da empresa e da sua produção. Tal solução visava dotar a Requerente de um ERP totalmente integrado que rentabilizava em muito o dia-a-dia da empresa e se revelava um investimento eficaz. O Tribunal acompanha as conclusões a que chegou a agente inspectiva e que estão a fls. 28 (in fine) e 29 do RIT e a seguir se transcrevem: “(...) - não cumprem a definição de transferência de tecnologia, o que lhes retira a especificidade que lhes permitia a associação, em exclusivo, a um projeto de expansão industrial no âmbito do qual essa tecnologia iria ser explorada; - destinam-se ao mero suporte e controlo de gestão e a digitalizar procedimentos. extensivos a toda a

*atividade, incluindo a pré-existente, desde a gestão do armazém e logística, e tratamento de dados de apoio à produção e gestão, etc., pelo que, ainda que não existisse restrição a sua elegibilidade, só parcialmente e na medida em que respeitassem a expansão da atividade, poderiam ser aceites; - apesar de permitirem a eficiência do processo, não tendo sido acompanhado de qualquer investimento em equipamento produtivo incremental em relação ao já existente, em nada contribuiu para o aumento da capacidade instalada, propriamente dita, do estabelecimento, de produzir litros de tinta ou semelhantes; - substituem processos documentais e procedimentos manuais, pelo que, nessa perspetiva, são investimentos de substituição com vista a aumentar a eficiência do estabelecimento, e não promoveram a criação de postos de trabalho, estando, expressamente, associados à sua dispensa ou redução; - são investimentos normais na vida das empresas, transversais a toda a sua atividade, não se encontrando associados nem justificados por qualquer projeto de investimento inicial, isto é, por qualquer projeto de expansão da atividade. Julgando-se, assim, não serem, tais investimentos, aplicação relevante elegível para efeitos do RFAI; iv) NO QUE DIZ RESPEITO ÀS MÁQUINAS DE AFINAÇÃO DA COR DAS TINTAS, RESPECTIVOS AGITADORES E KITS INFORMÁTICOS ASSOCIADOS, COLOCADOS EM REGIME DE COMODATO NOS CLIENTES - (CFR. QUADRO DE FLS. 29 DO RIT) - em face do que está no já aludido “Termo de Verificação Física do Equipamento”, tal investimento, respeita às máquinas D200 16 circuitos, aos agitadores Clevemix e aos kts PC+impressora adquiridos ao fornecedor H... SL e ainda à máquina de afinação e à misturadora ASD 265, adquiridas ao fornecedor ASD, em 2016, sendo que tais equipamentos “(...) não se encontram a laborar nas instalações do sujeito passivo, pois destinam-se a serem colocados nos clientes para mistura e pigmentação das tintas. Estes equipamentos estão em instalações de clientes em regime de comodato, com o objetivo de incrementar as suas vendas o que se reflete nas vendas da A... (...).” Não obstante estarmos perante equipamentos que foram objecto de contrato de comodato, o Tribunal considera que, ainda assim, estão afectos à actividade societária da Requerente; considera também que, não obstante estarem fora das suas instalações, tal não inviabilizava, *ipso facto*, a sua consideração como investimento ilegível para efeitos do RFAI. Contudo, o Tribunal já*

não consegue descortinar como é que tal investimento contribui para o aumento da capacidade instalada da Requerente, não se vislumbrando de que modo, tais equipamentos, **considerados isoladamente**, poderiam contribuir para o aumento da capacidade do estabelecimento, resultando mesmo da descrição acima empreendida que aqueles equipamentos parecem estar mais ligados à estratégia comercial da empresa do que à sua área de produção ou exploração (essa sim, directamente responsável pelo aumento da capacidade instalada), o que parece afrontar o n.º 2 do art.º 22.º do CFI que considera aplicações relevantes os investimentos afectos à exploração da empresa, exceptuando, a sublínea vi) outros bens de investimento (onde se poderiam subsumir tais equipamentos) que **não se mostrem afectos à exploração da empresa**. Assim sendo, nesta parte acompanhando a agente inspectiva a fls. 29 do RIT, mais uma vez, se julga não serem, tais investimentos, aplicação relevante elegível para efeitos do RFAI; v) NO QUE TANGE À MÁQUINA DE AFINAÇÃO DA COR DAS TINTAS E MISTURADORA ASD, ADQUIRIDAS EM ESTADO DE USO - (CFR. 1º QUADRO DE FLS. 30 DO RIT) – Por interpretação *a contrario* do n.º 2 do art.º 22º do CFI, são afastados das aplicações relevantes os investimentos em activos fixos tangíveis adquiridos em estado de uso. Assim sendo, nesta parte acompanhando a agente inspectiva a fls. 31 do RIT, mais uma vez, se julga não serem, tais investimentos, aplicação relevante elegível para efeitos do RFAI; vi) FINALMENTE, QUANTO AO PORTA PALETES E AO DILUIDOR DISPENSADOR PARA O LABORATÓRIO - (CFR. 2º QUADRO DE FLS. 30 DO RIT) – o Tribunal acompanha a agente inspectiva ao afirmar que estes investimentos se configuram como “(...) *aquisições de ferramentas e equipamentos periféricos, não enquadráveis, por si sós, no conceito de investimento inicial, nem se encontrando interligados em qualquer projeto de investimento com essas características.*”, donde, julga-se não serem, tais investimentos, aplicação relevante elegível para efeitos do RFAI.

88. Adequado se mostrando trazer ainda à colação o sumariado na decisão arbitral de 12.7.2023, tirada no Processo n.º 418/2022-T e que pode ser lida *in* <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?u=1&id=7205> e onde, a dado passo, se diz: “[P]ara que se considere que um investimento contribuiu para o “*aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*”, ainda que potencial, tem

de ficar provado que tal investimento veio possibilitar um maior volume de produção de pelo menos um dos produtos já anteriormente produzidos pelo estabelecimento. (...)

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

- 89.** Sendo que, em face dos investimentos realizados (acima sobejamente explicitados) e ainda em face da prova produzida nos autos e também em face do ónus probatório que sobre a Requerente impendia, decide o Tribunal que aquela não logrou provar que os investimentos que realizou passaram a proporcionar *“um maior volume de produção de pelo menos um dos produtos já anteriormente produzidos”* nas instalações fabris daquela.
- 90.** Nada, a tal propósito, está provado nos autos; encontrando-se ali, ao invés, sobeja prova que impele o tribunal a decidir em sentido contrário ao pretendido pela Requerente.
- 91.** E, isto dito, terá de se concluir que todo o investimento realizado pela Requerente não pode subsumir-se no âmbito de aplicação do RFAI, donde, o acto de liquidação que resultou da correção relativa ao investimento aqui em causa, por este não contribuir para o *“aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”*, configurando-se, antes, em face da prova produzida nos autos e às acima referidas regras que conformam o instituto do ónus da prova em sede de benefícios fiscais, como aquisições isoladas ou até de mera manutenção ou substituição de investimentos pré-existentes, não podendo considerar-se enquadrável no conceito de *“investimento inicial”* nos termos em que ele está definido na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, pelo que, não é, *ipso facto*, tal investimento elegível para efeitos do RFAI e, nessa conformidade, o acto de liquidação adicional sindicado, apresenta-se-nos como não enfermando de ilegalidade, estritamente no que tange à questão da verificação da elegibilidade dos investimentos para efeitos do RFAI e deixando, por ora, de lado a questão da invocada insuficiência de fundamentação e igualmente a questão da criação líquida de emprego e sua manutenção de que cuidaremos adiante.

IV.D2.3) DA EVENTUAL INSUFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO SINDICADO:

- 92.** Antes de mais importa ter presente que a fundamentação é, desde logo, uma imposição constitucional, porquanto, a Constituição da República Portuguesa, no n.º 3, do seu artigo 268.º, garante aos administrados o direito a uma fundamentação expressa e acessível de todos os atos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.
- 93.** Ao nível dos atos tributários, encontra-se, especificamente, previsto no artigo 77º, da LGT, cujos n.ºs 1 e 2 determinam que: *“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. 2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.*
- 94.** Como salientam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, *“(…) a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o ato, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.”* Cfr. Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.º edição, 2012, página 675.
- 95.** Assim, a fundamentação terá de ser expressa, clara e congruente. Neste sentido vide Acórdãos do STA, de 17.03.2011, proc. n.º 0964/10, de 12.03.2014, proc. n.º 01674/13, de 09.09.2015, proc. n.º 01173/14, integralmente disponíveis para consulta em www.dgsi.pt.
- 96.** No acórdão do STA, proferido no processo nº 01674/13, de 12 de março de 2014, diz-se: *“[C]omo é consensual na jurisprudência, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido: o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado,*

colocado na posição de destinatário normal – o bónus pater familiae de que fala o art.º 487º n.º 2 do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual. Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.”

- 97.** É entendimento jurisprudencial unânime que a exigência legal e constitucional de fundamentação, visa, primacialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a impugnação contenciosa do ato e a sua conformação.
- 98.** Daí que abranja, quer o dever de motivação, ou seja, a concreta exposição das razões ou motivos justificativos da decisão; quer o dever de justificação, concretamente, a enumeração dos pressupostos de facto e de direito que suportam o sentido decisório do acto.
- 99.** Logo, a fundamentação só é suficiente na medida em que se revele perfeitamente cognoscível para um destinatário normal, habilitando-o a reagir contra o acto, implicando, por isso, uma análise casuística.
- 100.** Com efeito, se a fundamentação formal não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto não pode deixar de se considerar não fundamentado (cfr. artigo 125.º, n.º 2, do C.P. Administrativo).
- 101.** Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu. Por outras palavras, os fundamentos do acto devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do acto, assim não sendo de consentir a utilização de expressões dúbias, vagas e genéricas.

- 102.** Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros. Por outras palavras, os fundamentos da decisão devem ser congruentes, isto é, que sejam premissas que conduzam inevitavelmente à decisão que funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida.
- 103.** Por último, a fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão. Por outras palavras, a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final. (Cfr. Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, vol. I, Almedina, 1991, pág. 477 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. II, Almedina, 2001, pág. 352 e seg.; Diogo Leite de Campos e outros, Lei Geral Tributária comentada e anotada, Vislis, 2003, pág. 381 e seg.; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 2/12/2008, proc. 2606/08; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 10/11/2009, proc. 3510/09; ac. T.C.A.Sul-2.^a Secção, 19/6/2012, proc. 3096/09” (Vide Acórdão deste TCA, proferido no processo n.º 06134/12, de 04.12.2012).
- 104.** Tecidas estas considerações, apliquemo-las ao caso *sub judicio*.
- 105.** Ora, face ao supra expendido e cuja repetição aqui se dispensa, dimana inequívoco que o Relatório Inspecivo contempla as razões de facto e de direito que permitem percecionar o iter volitivo e cognoscitivo em que se fundaram os actos de liquidação aqui sindicados e que os mesmos foram compreendidos e sobejamente rebatidos pela Requerente.
- 106.** Aliás, pela leitura do RIT, percepciona este Tribunal Arbitral Singular que a fundamentação jurídica ali traçada, bem como a fundamentação jurídica explicitada na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, se mostrava muito consolidada e completa.
- 107.** Diga-se que, mesmo que se entendesse estarmos perante um erro de direito, os pressupostos de facto plasmados no RIT, são claros, congruentes e longe de poderem ser considerados obscuros, sendo que, não pode olvidar-se, foram sobejamente compreendidos pela Requerente.

- 108.** Na verdade, da leitura do RIT e no que tange às correções meramente aritméticas em sede de IRC ali propostas e que tinham por pressuposto a impossibilidade de fruição dos benefícios fiscais previstos no RFAI, retira-se o percurso lógico/factual percorrido pelos Serviços de Inspeção Tributária, justificando-se, assim, as correções propostas que redundaram nas liquidações objeto de impugnação.
- 109.** A mera circunstância de a agente inspectiva haver utilizado no RIT expressões que trazem à tona a remota probabilidade de a Requerente realizar **todos os anos** investimentos de expansão ou até a remota probabilidade (ou nas palavras daquela a “pouco provável” circunstância) de uma empresa do sector da indústria transformadora **não ter investimento contínuo na manutenção da sua fonte produtora**, não faz, *ipso facto*, daquele acto decisório de correcção da situação contributiva da Requerente, acto com fundamentação não congruente ou clara, já que alicerçado em meros juízos conclusivos. Independentemente da utilização de tais expressões que aludem à probabilidade (remota ou não) de ocorrência de determinadas circunstâncias, o RIT está sobejamente fundamentado com argumentação expressa, clara e congruente e ainda que encerra ou contém abundantemente os aspectos, de facto e de direito que estão a estribar as correções propostas e que permitiram dar a conhecer à aqui Requerente o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto decisório em causa.
- 110.** Nessa conformidade, terá igualmente, que, improceder a impugnação quanto a esta linha argumentativa e assim sendo, há que concluir que a autoliquidação de IRC de 2017 não enferma de qualquer ilegalidade; nem mesmo a decisão que recai sobre a reclamação graciosa apresentada pela Requerente está eivada de qualquer ilegalidade, pelo que, não podem proceder as pretensões anulatórias formuladas pela Requerente, ou seja, têm de manter-se na ordem jurídica os actos de liquidação sindicados.

IV.D2.4) QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:

- 111.** Dizíamos acima que era prioridade dos auxílios com finalidade regional, onde se enquadra o RFAI, o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego e a sua manutenção.
- 112.** A tal propósito, refere o corpo do n.º 4 do art.º 22º do CFI que podem beneficiar dos incentivos fiscais aqui em causa os sujeitos passivos de IRC que preencham, cumulativamente, as várias condições previstas naquele normativo e, de entre elas, a que se encontra na alínea f) que dispõe: “[E]fetuem 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). (...)”. A alínea c), para onde remete a transcrita alínea f) do n.º 4 do art.º 22º do CFI, estatui: “[M]antem 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; (...)”
- 113.** O Tribunal nega, veementemente, a posição defendida pela Requerente de que a condição da criação e manutenção líquida de postos de trabalho não se deva aplicar ao RFAI, fundada na circunstância do regime admitir, tão-só, como custos elegíveis os que se reportem a investimentos e já não a custos salariais. Chegando mesmo a Requerente a aduzir no sentido de que a acima transcrita alínea f) do n.º 4 do art.º 22º do CFI, resulta de erro jurídico de transposição da legislação comunitária para a ordem jurídica interna.
- 114.** Não há qualquer erro de transposição do normativo comunitário, na medida em que a fruição dos benefícios fiscais subsumíveis no RFAI depende da criação e manutenção de postos de trabalho em conexão e estreita ligação com os investimentos realizados, só assim se cumprindo o disposto na nos termos da alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

- 115.** Ora, demonstrado que está que o investimento realizado pela Requerente não pode subsumir-se no âmbito de aplicação do RFAI, e atendendo a que o requisito da criação líquida dos postos de trabalho **é de verificação cumulativa**⁵ com aqueloutro da verificação da elegibilidade dos investimentos para efeitos do RFAI, fica desde logo assegurada a tutela eficaz dos interesses da Fazenda, donde, prejudicada fica, por inútil, a apreciação da questão da criação líquida de emprego, em conformidade com o disposto nos art.ºs 130.º e 608.º, n.º 2 do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no art.º 29.º, n.º 1 do RJAT.
- 116.** Julgando-se improcedente o pedido principal, tal como já se deixou antever, fica também prejudicada, por inútil, a apreciação da questão do pagamento dos juros indemnizatórios.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE:

- A) MANTER A DECISÃO DE INDEFERIMENTO EXPRESSO DA EXM.ª SENHORA CHEFE DE DIVISÃO DA DIVISÃO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA – CONTENCIOSO, DA DIRECÇÃO DE FINANÇAS DE ..., POR SUBDELEGAÇÃO DA DIRECTORA DE FINANÇAS ADJUNTA, DATADA DE 21.7.2023, QUE RECAIU SOBRE A RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2022..., ENTRETANTO APRESENTADA E DIRIGIDA À APRECIAÇÃO DA LEGALIDADE DAQUELAS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IRC E JC DE 2017;**
- B) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO PRINCIPAL FORMULADO NA PRESENTE ACÇÃO ARBITRAL, FUNDADO EM ILEGALIDADE DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRC N.º 2022 ..., RELATIVO AO ANO DE 2017, DO QUAL RESULTOU, DE ACORDO COM O CORRESPONDENTE DOCUMENTO DE COMPENSAÇÃO N.º 2022 ..., O VALOR A PAGAR DE IRC E JUROS COMPENSATÓRIOS POR RECEBIMENTO INDEVIDO (LIQUIDAÇÃO N.º ...)**

⁵ Do exposto no ponto IV.D1 desta decisão, resulta evidente que os investimentos elegíveis para efeitos do RFAI, são os que, **cumulativamente**, respeitam a um “investimento inicial” nos termos em que ele foi acima conceituado e proporcionem a criação e manutenção (líquida) de postos de trabalho, tal como se retira da acima transcrita alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

QUE SE CIFRA EM **34.649,26 €**, COM A CONSEQUENTE MANUTENÇÃO NA ORDEM JURÍDICA DAQUELAS LIQUIDAÇÕES ORA IMPUGNADAS ;

C) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS A DETERMINAR NOS TERMOS DO ART.º 43º DA LGT E 61º DO CPPT.

VI. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 52.735,96 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VII. CUSTAS:

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 2.142,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELA REQUERENTE NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA) A CARGO DA REQUERENTE, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, *EX VI* DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 21 de Maio de 2024.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT, regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, com excepção das citações.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)