

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 653/2024-T

Tema: IRC – RFAI – Benefícios ao aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente. Aquisição de ativos fixos tangíveis.

SUMÁRIO:

- 1- Do ponto de vista da legislação fiscal o conceito de investimento inicial para efeitos de RFAI considera elegíveis as aplicações relevantes aí previstas que respeitem a investimentos iniciais relacionados com o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento.
- 2- A aquisição de ativos fixos tangíveis, ainda que qualificados como bens de substituição ou beneficiação de equipamentos preexistentes, tem de ser enquadrada tendo em vista as finalidades referidas na legislação fiscal, nomeadamente, no artigo 2.º, n.º 2 alínea d), da Portaria 297/2015 de 21 de setembro, e no Regulamento (EU) 651/2012 da Comissão de 16 de junho, das quais não resulta a exigência de investimento pela primeira vez num determinado ativo.

Os árbitros Fernando Araújo, Cristina Coisinha e Rita Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A..., **SA**, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) ..., com sede social em ...– ..., ...-... ..., (doravante designada de “**Requerente**”), nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º do RJAT, deduziu Pedido de Pronuncia Arbitral (PPA) no qual peticionou:

- (i) A declaração da ilegalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2024 ..., bem como a correspondente demonstração de liquidação de juros e demonstração do acerto de contas n.º 2024..., relativos ao exercício de 2020,
- (ii) A consideração da dotação RFAI 2020 no valor de € 600.735,77 na aludida liquidação.

1.

A Requerente não procedeu à nomeação dos árbitros, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários desta decisão, que comunicaram a aceitação da designação do encargo no competente prazo.

Em 8 de julho de 2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com a al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o tribunal arbitral ficou constituído em 26.07.2024.

Notificada para o efeito por despacho de 26.07.2024, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT, apresentou a sua resposta, defendendo-se por impugnação pugnando pela improcedência do pedido e juntou o processo administrativo.

Por despacho de 15.10.2024 foi agendada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para o dia 21 de novembro de 2024.

Em 21.11.2024 foram ouvidas as testemunhas arroladas, B..., CFO da Requerente, e C..., Diretor Técnico de Projetos da Requerente, e, entre o mais, foi fixado o prazo de 10 dias para apresentação de alegações sucessivas, começando o prazo da Requerida a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente, ou do termo do prazo a esta concedido, tendo o Tribunal deliberado que a decisão final seria proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º do RJAT.

A Requerida apresentou alegações, reiterando aquilo que oportunamente explanou e fundamentou na sua Resposta. A Requerente manteve-se silente.

II- DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II. 1 Posição da Requerente

A Requerente é uma sociedade que prossegue, no âmbito do seu objeto, a atividade de fabricação de máquinas para as indústrias extrativas e para a construção, focada na customização de soluções de engenharia para os clientes de setores alvo e muito dependentes de mão de obra disponível.

Por referência ao ano de 2020 a Requerente, através da declaração de rendimentos - Modelo 22, efetuou uma dotação de RFAI 2020 no montante de 602.360,62€, procedeu a uma dedução de RFAI 2019 no montante de 125.994,98€, e não efetuou qualquer dedução do RFAI 2020 por insuficiência de Coleta, tendo ficado com um saldo de RFAI global que transitou para o período seguinte, de 672.909,68€.

A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária, da qual resultou uma correção do valor da dotação inscrita na declaração modelo 22, para efeitos de Regime Fiscal e Apoio ao Investimento (RFAI), no período de tributação de 2020.

As correções promovidas pela AT consistiram na desconsideração de algumas aplicações relevantes para efeitos de RFAI, nomeadamente:

- a. Investimentos que não estão afetos a instalações fabris ou a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas: € 138.494,08
- b. Investimentos que não satisfazem as condições de “aplicações relevantes”: € 25.148,37
- c. Investimentos Isolados ou de Substituição que não consubstanciam “Investimento Inicial”: € 348.091,29.

O total de aplicações relevantes, consideradas não elegíveis no projeto de relatório dos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) ascende a € 511.733,74, e, conseqüentemente, não foi aceite um montante de RFAI de € 127.933,44 (€ 511.733,74 x 25%).

Os investimentos considerados como aplicações relevantes para o RFAI 2020 enquadram-se como Investimento Inicial na tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, inserido numa estratégia global de investimento e crescimento, que se concretizou nos anos de 2019, 2020 e 2021, tendo o total de aquisições consideradas aplicações relevantes em sede de RFAI 2020 ascendido a € 2.409.442,48.

A necessidade mais premente neste investimento inicial era a ampliação das instalações, de modo a criar mais postos de trabalho, e, a par do aumento de instalações ocorridas, houve igualmente a necessidade de acompanhar o investimento em meios de movimentação de chapa e peças nos postos de trabalho, aumentar a capacidade instalada no processo de corte de chapa, de maquinação de peças, bem como o reforço da rede de ar comprimido, da rede de gases de soldadura e inclusive do aumento da potência do Posto de Transformação.

Assim, os principais investimentos da Requerente ocorridos em 2020 compreendem a construção de 2 novos pavilhões, ampliação e alteração do layout do edifício dos serviços administrativos, expansão

do sistema de movimentação de carga, crescimento e melhoria do processo de corte, crescimento e melhoria do processo de maquinação, crescimento e melhoria do processo de soldadura, crescimento e melhoria do processo de pintura. Tendo também procedido à aquisição de algum equipamento transversal a todo o processo, para o reforço da sua competitividade e capacidade.

O aumento da capacidade instalada, obrigou a diversas alterações e incrementos simultâneos nos diferentes processos e departamentos da empresa, uma vez que estão todos interligados.

No final do ano de 2021 a Requerente tinha mais 65 pessoas ao serviço, e teve um aumento do valor bruto da Produção – VBP – entre o período anterior a este investimento inicial e o período que o finalizou (2018 – 2021) em 148%.

a. Investimentos que não estão afetos a instalações fabris ou a atividades turísticas de produção de audiovisual ou administrativas – AT desconsiderou os seguintes montantes nas aplicações relevantes e RFAI 2020, elencados no ponto 5.1.1. do RIT:

A Requerente esclarece que todos os investimentos elencados são parte integrante das instalações fabris da empresa, incluídos no mesmo artigo matricial, e todo o edifício, quer em área quer em volumetria, é utilizado pela Requerente, para produção, armazéns e serviços administrativos, estando, assim, afeto na sua totalidade à exploração da atividade da Requerente.

Defende a Requerente que, de acordo com o consagrado na legislação no âmbito deste benefício fiscal, as Aplicações Relevantes consistem, entre outras, em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo, com exceção de construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas (Ponto (ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI).

Depreendendo-se desta norma que, com exceção dos investimentos em equipamentos sociais, que no presente caso estão circunscritos aos investimentos no Refeitório e Balneários, no montante de € 3.511,00, não estão excluídos da aplicação do RFAI os investimentos em instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.

Elucidou a Requerente que a sala de formação, o Departamento de Conceção e Desenvolvimento (C&D), escritórios e Gabinete de engenharia de apoio à produção, encontram-se afetos exclusivamente à atividade da Requerente, dado que, para a empresa produzir, torna-se necessário formação e

intercâmbio contínuos e diários, entre a equipa de engenharia, a equipa de produção e entidades externas com que a empresa trabalha, nomeadamente universidades e outras entidades na área do I&D, e, por conseguinte, estes espaços são fundamentais para o desenvolvimento da estratégia da empresa de aumentar a sua capacidade, diferenciando-se pela Investigação e Desenvolvimento nas soluções que apresenta ao mercado.

Sustenta a Requerente que a sala de formação, o Departamento de Conceção e Desenvolvimento (C&D) e Gabinete de engenharia de apoio à produção, são espaços correspondentes à área administrativa, integrante e fundamental na fabricação.

Adianta também que toda a área de escritórios ampliados e criados através dos investimentos efetuados no ano de 2020, são espaços correspondentes à área administrativa, pelo que estes investimentos se enquadram no ponto ii) da alínea a) do nº2 do artigo 22º do CFI.

Assim, no caso concreto dos investimentos efetuados pela Requerente, a parte do investimento compreendendo sala de formação, ampliação de escritório comercial, ampliação de escritório norte e ampliação de C&D, desconsiderados pela AT no ponto 5.1.1 (nºs RFAI 26, 33, 41, 61, 74, 79, 126, 86, 92, 107, 111), são investimentos na construção e ampliação das instalações fabris, pelo que deverão ser considerados Aplicações Relevantes em sede de RFAI, no montante global de 134.943,08€, conforme resumo seguinte:

5.1.1 - Ampliação instalações fabris	Considerar	Desconsiderar
Ampliação C&D	28 000,00	
Escritórios	66 193,56	
Sala formação	17 184,56	
Refeitório e Balneários		3 551,00
Gabinete engenharia apoio produção	23 564,96	
Total	134 943,08	3 551,00

b. Investimentos que não satisfazem as condições de “aplicações relevantes” – desconsiderados pela AT no Ponto 5.1.2 do RIT

A AT desconsiderou a aquisição de biombos no montante de € 22.200,00, por a AT considerar que os mesmos constituem mobiliário, não satisfazem as condições de aplicações relevantes, e, por conseguinte, estão excluídos em sede de RFAI nos termos subalínea iv) do nº 2 do artigo 22º do CFI,

A Requerente veio esclarecer que estes “biombos” não podem ser considerados mobiliário, pois fazem parte essencial dos equipamentos de segurança dos funcionários das instalações fabris,

nomeadamente permitindo a separação dos diferentes postos de trabalho, para que os mesmos operem em segurança; e a necessidade de aquisição dos mesmos resulta do aumento de capacidade instalada, conforme fotos que juntou ao Pedido de Pronuncia Arbitral (PPA).

**c. Investimentos isolados ou de substituição que não consubstanciam “Investimento Inicial”
– desconsiderados pela AT no ponto 5.1.3. do RIT**

O RIT no ponto 5.1.3 desconsiderou o investimento no montante de 348.091,29€, conforme Aplicações Relevantes enunciadas no documento junto com o PPA, por a AT considerar que consubstanciam a aquisição isolada de ativos e/ou aquisição de ativos de substituição, agrupados nos seguintes departamentos / Processos da empresa:

	Valor
Armazém	9 398,53
Conceção & Desenvolvimento	14 701,04
Corte	10 480,89
Gestão de Produção	4 563,21
Maquinação	30 185,47
Montagem Máquinas	6 838,04
Movimentação de Carga	7 169,00
Pavilhões	222 886,79
Pintura	1 461,20
Soldadura	5 090,47
Transversal Processo	35 316,65
Total	348 091,29

A Requerente sustenta que todos os investimentos elencados neste ponto do RIT (5.1.3) visaram o aumento da capacidade e foram aprovados no âmbito da candidatura PT 2020 n.º... .

Alega ainda que os outros investimentos que não estão aqui incluídos, não previstos inicialmente, foram necessários para complementar os investimentos inicialmente previstos no PT2020, fazem parte da estratégia global de investimento da Requerente, contribuindo, em conjunto com os demais investimentos, para o aumento da capacidade do estabelecimento.

A este propósito, destacou o investimento no aumento de potência do posto de transformação que a AT considera mera substituição de ativos, desconsiderando-os dos investimentos elegíveis, tal como a todos os investimentos elencados no documento que a Requerente juntou ao PPA sob o n.º 5.

A Requerente alega que, quer os investimentos previstos inicialmente e vertidos no projeto PT 2020, quer os investimentos que teve de efetuar para complementar os inicialmente previstos, para suplantar algumas necessidades não contempladas inicialmente, são parte integrante do investimento em execução, incorporando o conceito de investimento inicial.

Considera a Requerente que deverá o montante parcial de dotação RFAI 2020 desconsiderado pela AT, no montante de € 126.308,59 (já excluídos os montantes referentes aos refeitórios e balneários), correspondente às aplicações relevantes no montante de € 505.234,37, ser devidamente considerado.

Defende a Requerente que, do ponto de vista da legislação fiscal, nomeadamente do RFAI, no conceito de “INVESTIMENTO INICIAL”, deve ter-se em conta a Portaria n.º 297/2015, que regulamenta o regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, que, para efeitos do disposto no artigo 23.º do CFI, considera elegíveis as aplicações relevantes aí previstas que respeitem a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo n.º 49 do artigo 2º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 ou RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria – Regulamento UE), que compreende/prevê os investimentos relacionados com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

Mais adianta que, do ponto de vista de incentivos financeiros, nomeadamente o Portugal 2020, há ainda que considerar o n.º 4 do artigo 21.º da Portaria n.º 57-A/2015, de 27 de fevereiro.

Discorda da posição da AT que desconsiderou como “investimento inicial” para feitos de RFAI os acima enunciados investimentos, quando os mesmos foram aprovados pelo IAPMEI, e estão compreendidos na definição de investimento inicial constante do Regulamento (U E) n.º 651/2024, acolhida no CFI e em “Portugal 2020.

Para a Requerente, é evidente que os ativos fixos tangíveis considerados relevantes pela mesma se inserem no conceito de “investimento inicial” para efeitos de RFAI, pois do enquadramento jurídico estabelecido resulta que são relevantes, para efeitos do RFAI, os ativos fixos tangíveis que forem afetos à exploração da empresa e que não se encontrem abrangidos pelo âmbito de exclusão previsto nas várias subalíneas, da alínea a), do n.º 2, do artigo 22.º do CFI.

Ora, os ativos fixos tangíveis que a Requerente considerou relevantes para efeitos de RFAI, e que foram objeto do pedido arbitral apresentado, foram adquiridos tendo em vista o aumento da capacidade produtiva instalada na sua unidade fabril, no âmbito de uma das tipologias de “investimento inicial” admissíveis, o que significa que não está em causa a aquisição de ativos para fazer face a despesa corrente necessária ao normal funcionamento da atividade já desenvolvida, designadamente custos com pessoal, serviços contratados, comunicações, manutenções ou reparações de bens, entre outros já existentes, e que poderiam levar à sua desconsideração.

Invocou ainda jurisprudência arbitral relevante produzida sobre a temática dos investimentos considerados relevantes para efeitos de RFAI, bem assim como a decisão proferida no processo n.º 590/2023-T, que recaiu sobre as correções efetuadas pela AT à Requerente no ano de 2019, e que, versando sobre a mesma matéria de facto, considerou infundada a pretensão da AT.

II. 2 Posição da Requerida

A Requerida deu como reproduzida a argumentação vertida no Relatório de Inspeção (RIT) OI2023..., e impugnou todos os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a defesa apresentada, considerada no seu conjunto.

Começa por referir que o benefício em causa nos presentes autos se encontra previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2012, de 31 de outubro, aplicável nos períodos de tributação iniciados em, ou após, 1 de janeiro de 2014.

Alega que apenas são elegíveis, para a concessão dos benefícios fiscais, os projetos de investimento que têm por objeto atividades económicas dos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, tendo em conta os códigos de atividade definidos no n.º 3 deste artigo (Portaria n.º 282/2014 de 30 de setembro), com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidades regional (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC) – Regulamento (U E) n.º 651/2024.

Conclui que a Requerente é elegível para efeitos do RFAI, atendendo a que se encontra inscrita para o exercício de atividades económicas que não se encontram excecionadas nos termos da Portaria em vigor.

Alega a AT que a Requerente, em 2020, considerou aplicações relevantes para efeitos do benefício fiscal RFAI, no montante total de € 2.409.442,48. Sucede que, deste valor, em sede de processo

inspetivo, concluíram os SIT que investimentos no montante de € 511.733,74 não cumpriam os requisitos para ser elegíveis para efeitos do benefício fiscal RFAI.

Em sede de ação inspetiva, os SIT não consideraram elegíveis para a concessão de benefícios fiscais, nomeadamente:

a. Investimentos que não estão afetos a instalações fabris ou a atividades turísticas de produção de audiovisual ou administrativas no valor de € 138.494,08 – Parcialmente contestado - elencados no ponto 5.1.1. do RIT;

No que diz respeito a esta correção, os SIT no Relatório concluíram que:

“(…), as obras efetuadas em 2020, na sala de formação, ampliação de escritório comercial, ampliação de escritório norte e ampliação de C&D, não podem beneficiar do RFAI por não se tratarem, respetivamente, de instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.”.

Defende a AT que no art.º 22.º, n.º 2, al. a), subalínea ii) do CFI, consideram-se aplicações relevantes os investimentos em ativos, desde que afetos à exploração da empresa, e embora o investimento em edifícios (construção, aquisição, reparação e ampliação) seja afastado do referido benefício por força do disposto na primeira parte da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, fica salvaguardada a sua elegibilidade se forem instalações fabris, ou se forem afetos a atividades turísticas, atividades de produção de audiovisual ou atividades administrativas, por força do disposto na última parte do referido normativo.

Por conseguinte, para a AT as obras efetuadas no refeitório e balneário, na sala de formação, ampliação de escritório comercial, ampliação de escritório norte, bem como a ampliação de C&D, só seriam elegíveis para efeitos de RFAI se a Requerente desenvolvesse uma atividade económica especificamente turística, de produção de audiovisual ou atividade administrativa (CAE classes 82110 e 82910), o que não é o caso.

Alega a AT que a Requerente tem como atividade principal a fabricação de máquinas para indústrias extrativas e para construção CAE 28920, a qual tem associado um departamento administrativo fundamental para o seu desenvolvimento (incumbindo-lhe, por exemplo, tarefas relativas à gestão financeira e de pessoal, atendimento ao cliente e a fornecedores, elaboração de relatórios e

projetos, etc.) mas que não constituem uma atividade económica e como tal não se encontram enquadradas na salvaguarda subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI.

Nesta senda, atenta a atividade da sociedade, conclui a AT que as obras no refeitório e balneário (desconsideração não contestada pela Requerente), na sala de formação e na ampliação de escritório comercial, que ascenderam a €138.494,08, não podem ser consideradas afetas a atividades turísticas, nem atividades de produção de audiovisual ou atividades administrativas, pelo que o investimento nas mesmas não é elegível no âmbito do RFAI.

Invoca em defesa da sua tese as Informações Vinculativas já proferidas, nomeadamente a relativa ao processo n.º 2022 003308, PIV 23398, sancionado por Despacho de 28 de dezembro de 2022, da Subdiretora-Geral do IR e a relativa ao processo n.º 2015 002015, PIV n.º 8949, com Despacho de 07 de julho de 2015, da Diretora de Serviços de IRC.

b. Investimentos que não satisfazem as condições de “aplicações relevantes” - € 25.148,37 (parcialmente contestado € 22.200,00) elencados no ponto 5.1.2 do RIT;

Entende a AT que, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, são aplicações relevantes para efeitos de RFAI os investimentos nos ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, desde que afetos à exploração da empresa, com exceção dos indicados nas subalíneas i) a vi); ou seja, os biombos encontram-se excecionados na subalínea iv) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Assim, ainda que os biombos sejam equipamento destinado à segurança dos funcionários, é um equipamento móvel que permite uma configuração flexível do espaço e não fixo (como por exemplo, uma parede), isto é, podem ser deslocados para outros locais, e como tal integram o conceito de mobiliário/decoração, pelo que os investimentos não podem ser aceites para efeitos de RFAI.

No que diz respeito ao investimento efetuado em computadores reconicionados no montante de 1.198,37 €, não se tratando de equipamento adquirido em estado novo, não preenche as condições exigidas na alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI “a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, (...)” para poder ser aceite como aplicação relevante, para efeitos de RFAI, correção esta que a Requerente aceitou.

c. Investimentos isolados ou de substituição que não consubstanciam “investimento inicial” no montante de € 348.091,29, elencados no ponto 5.1.3 do RIT.

A AT desconsiderou os investimentos efetuados por não consubstanciarem “Investimento Inicial”, ainda que a Requerente sustente tratar-se de investimentos que visaram suplantar as necessidades observadas ao longo da execução do investimento inicial, tendo em vista o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente.

Diz a AT que, analisados os investimentos aqui considerados, verificou tratar-se de aquisição de ferramentas diversas, caixas de armazenagem, posto transformação - aumento potência, fornecimento e montagem de iluminação LED, pequenos equipamentos (balança, software, computadores, leitor de código de barras, carro de ferramentas, máquina de soldar, aspirador, ...), que, apesar de serem bens do ativo em estado de novo, como se destinam a substituir bens – sujeitos a desgaste e avarias - que já fazem parte integrante do património da empresa, mais modernos tecnologicamente e mais sofisticados e que vão melhorar e modernizar o processo de maquinaria, soldadura, corte e produtivo, eles não se traduzem em adições ao ativo, não cumprem os requisitos de investimento inicial para efeitos de RFAI, porque não contribuem para um aumento da capacidade instalada.

Conclui a AT que não estamos em presença de um investimento inicial, na medida em que este não se insere numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente à tipologia do investimento indicada pela requerente, “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, nem com qualquer outra das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

Refere ainda a AT que não se pode confundir aumento da produção com aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento, e que esta distinção é determinante para o enquadramento do investimento. Para que se possa considerar existir um aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, não basta que os investimentos permitam obter meros ganhos de eficiência, acréscimos de produtividade ou mesmo que possibilitem a redução de custos. O que releva não é o aumento do volume de produção, mas sim o aumento da capacidade instalada.

Para fundamentar a sua posição, e a não aceitação destes investimentos, acompanha o PIV n.º 2475, e os fundamentos constantes no RIT e na análise do exercício da audição prévia.

Refere ainda a AT os esclarecimentos da Comissão Europeia na FAQ (Frequently Asked Questions) 25 do General Block Exemption Regulation (GBER) e das OAR (publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27.07.2013), que no essencial clarificam que *“a simples substituição de ativos individuais sem alterar fundamentalmente o processo de produção global constitui um investimento de substituição que não é elegível para auxílios regionais ao investimento, uma vez que não se qualifica como uma alteração fundamental de um processo de produção global e, portanto, não é considerado um investimento inicial. (...)”*

Ou seja, não se tratando de um investimento novo e adicional, mas de mera substituição, não pode ser considerado elegível para efeitos de cálculo do valor do crédito fiscal do RFAI.

Conclui pela manutenção das correções efetuadas pelos SIT, e conseqüente improcedência do pedido formulado pela Requerente.

III – SANEAMENTO

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

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3º da Portaria n.º 11-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

IV – Objeto da Ação

Trata-se de saber se os investimentos realizados pela Requerente, por referência ao ano de 2020, são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

V - FUNDAMENTAÇÃO

V.1 Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade de direito português, constituída em 1998, e tem como objeto social a construção e fabricação de equipamentos metalomecânicos para a indústria extrativa, de construção, para uso agrícola, silvícola e pecuária; bem como reparação e manutenção de máquinas e equipamentos. (cfr. art.º 7º do PPA e PA)
- b) A Requerente encontra-se registada nos seguinte CAE: por objeto principal tem o CAE 28920 - Fabricação de máquinas para as indústrias extrativas e para a construção e por atividades secundárias: CAE 033120 - Reparação de máquinas e equipamentos; bem como CAE 028300 - Fabricação de máquinas e tratores para a agricultura, pecuária e silvicultura. (cfr. RIT e não impugnado)
- c) A Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2020.(Facto não controvertido)
- d) A Requerente considerou aplicações relevantes para efeitos do benefício fiscal RFAI 2020 aquisições no montante de € 2.409.442,48. (facto não controvertido)
- e) A Requerente efetuou uma dotação RFAI 2020 no montante de € 602.360,62 (Vide artigo 34.º do PPA e RIT).
- f) A coberto da ordem de serviço n.º OI2023... foi a Requerente objeto de uma ação inspetiva, em sede de IRC, da qual resultou uma correção do valor da dotação inscrita para efeitos de RFAI no campo 714 do quadro 074 do Anexo D da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, do período de tributação 2020, entregue pelo sujeito passivo, no montante de € 127.933,44. (cfr. PPA e RIT)
- g) As correções promovidas respeitam a correções em sede de IRC, nomeadamente no âmbito do Benefício Fiscal do RFAI, previsto no Código Fiscal ao Investimento (CFI), efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), desconsiderando algumas aplicações relevantes para efeitos de RFAI.
- h) A AT não considerou para efeitos do benefício fiscal RFAI os seguintes investimentos:
 - 5.1.1- Investimentos que não estão afetos a instalações fabris ou a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas: € 138.494,08;
 - 5.1.2 – Investimentos que não satisfazem as condições de “aplicações relevantes”: € 25.148,37;
 - 5.1.3 – Investimentos Isolados ou de Substituição que não consubstanciam “Investimento Inicial”: € 348.091,29.

(Cfr. artigos 14.º, 15.º e 16.º do PPA e RIT – facto não controvertido)

-
- i) Notificada a Requerente nos termos legais, para o exercício do direito de audição prévia consignado nos artigos 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), foi o mesmo exercido. (Cfr. RIT)
 - j) Em resultado da análise do direito de audição a AT concluiu não terem sido apresentados elementos suscetíveis de alterar as correções propostas no projeto de relatório, pelo que manteve as mesmas. (Cfr. RIT)
 - k) A necessidade mais premente para a atividade da Requerente era a de criar postos de trabalho. (Cfr. Prova testemunhal – B...)
 - l) Os principais investimentos realizados pela Requerente em 2020 compreenderam a construção de dois novos pavilhões, ampliação e alteração do layout do edifício dos serviços administrativos, expansão do sistema de movimentação de carga, crescimento e melhoria do processo de corte, crescimento e melhoria do processo de maquinação, crescimento e melhoria do processo de soldadura, crescimento e melhoria do processo de pintura. (Cfr. Prova testemunhal – ambas as testemunhas - e RIT)
 - m) A Requerente também procedeu à aquisição de algum equipamento transversal a todo o processo. (Cfr. Prova testemunhal)
 - n) As aplicações relevantes consideradas pela Requerente, para efeitos da aplicação do RFAI, foram enquadradas na tipologia de “aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente”, concretizado no ano de 2019 e seguintes. (Cfr. RIT pag.21 – facto não controvertido)
 - o) O investimento inicial aumentou a capacidade produtiva da empresa e permitiu incrementar em cerca de € 1.200.000,00 a produção de 2019 para 2010. (Prova testemunhal – B...)
 - p) A Requerente empregou mais pessoas no período de investimento. (Prova testemunhal –B... e RIT)
 - q) A aquisição de um novo Posto de transformação foi necessária para aumentar a potência elétrica, pois dado o aumento do número de máquinas e ampliação das instalações fabris a potência do anterior posto era insuficiente. (Cfr. documentos n.ºs 7 e 8 e prova testemunhal)
 - r) Concluído o procedimento inspetivo, a AT concluiu que, as obras efetuadas em 2020, na sala de formação, ampliação de escritório comercial, ampliação de escritório norte e ampliação de C&D, não podiam beneficiar do RFAI por não se tratar, respetivamente, de instalações fabris ou afetas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas. (Cfr RIT ponto 5.1.1)

- q. A AT desconsiderou a aquisição dos Biombos, por se tratar de mobiliário excepcionado na subalínea iv) do n.º 2 artigo 22.º do CFI e não satisfazer as condições de aplicação relevantes. (Cfr. RIT ponto 5.1.2.)
- r. A AT desconsiderou a aquisição de investimentos isolados ou de substituição por entender que, apesar de serem bens do ativo em estado novo não se traduzem em adições ao ativo, não cumprem os requisitos de investimento inicial para efeitos de RFAI porquanto se destinam a substituir bens que fazem parte integrante do património da empresa, embora mais modernos tecnologicamente e mais sofisticados. (Cfr Ponto 5.13 do RIT e artigo 35.º da Resposta)
- s. O total de aplicações relevantes consideradas não elegíveis no projeto de relatório da inspeção Tributária ascendeu a € 511.733,74; consequentemente, os SIT não aceitaram um montante de RFAI de € 127.933,44 (€ 511.733,74 x 25%). (Cfr. artigo 17.º do PPA e RIT – Facto não controvertido)
- t. Da liquidação adicional de IRC n.º 2024... e da demonstração de liquidação e acerto de contas n.º 2024..., não resultou qualquer imposto a pagar. (Cfr PPA e RIT – facto não controvertido)
- u. A alteração da dotação em sede de “RFAI”, do período de 2020, não altera o valor resultante da liquidação de IRC já apurada para esse período, mas irá diminuir o valor a deduzir à coleta do(s) exercício(s)posteriores, em que a mesma for utilizada, no montante de € 127.933,44 respeitante à dotação do período de 2020. (cfr. RIT e PPA – facto não controvertido)

V.2- Factos não provados

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

V.3 Fundamentação da Decisão da Matéria de Facto

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

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, para além do reconhecimento de factos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos não impugnados

juntos aos autos com o pedido de pronúncia arbitral e dos constantes do processo administrativo, constituído pelo processo respeitante ao procedimento inspetivo, das informações fácticas exaradas no RIT não impugnadas (cfr. art. 76.º, n.º 1 da LGT e art. 115.º, n.º 2 do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), bem como da prova testemunhal produzida em sede da audiência realizada em 21.11.2024, cujos depoimentos foram objeto de gravação áudio, como consta da correspondente ata, tudo como indicado em relação a cada facto julgado provado nos vários números do probatório.

Elucide-se, no que concerne aos depoimentos das testemunhas, que aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram, que tais depoimentos foram considerados relevantes para a prova dos factos k), l), m), o), p) e q) pelos seguintes motivos:

- a testemunha B..., responsável pela área financeira da Requerente, demonstrou conhecimento direto dos factos, declarou que foi definido um plano de investimento ou de capacitação essencial para duplicar a capacidade produtiva da empresa. Este investimento previa a construção de duas novas naves no edifício principal (adjacentes à unidade existente), para albergar novos postos de trabalho, e aquisição de equipamentos como pontes rolantes (meios de elevação), equipamentos de soldadura, etc.. Quanto aos relógios de ponto, disse a testemunha tratar-se de equipamento que foi necessário instalar nas duas novas naves para evitar constrangimentos nas entradas e saídas dos trabalhadores.

Referiu ainda que não teria sido possível obter os resultados sem o investimento que foi feito, e que os mesmos se classificam como de iniciais para desenvolver o projeto.

- A testemunha C..., diretor técnico de projetos, confirmou o plano de investimento e a aquisição de máquinas necessárias ao aumento da capacidade produtiva da empresa. Declarou que, como nas laterais da nave se criaram mais postos de trabalho, são necessárias mais ferramentas (instrumentos de trabalho), dando como exemplo as máquinas de corte, os equipamentos de soldadura, as pontes rolantes e os biombos. Esclareceu que as pontes rolantes são necessárias ao transporte de peças entre secções dentro da unidade fabril, e que foi necessário adquirir equipamentos de soldadura em consequência da criação de postos de trabalho, já os relógios de ponto foram adquiridos para serem instalados nas novas 2 naves. Questionado pelo Tribunal, esclareceu que os biombos são peças modulares e amovíveis que são utilizadas para delimitar espaços de trabalho adaptando-os às medidas das peças que estão a fabricar (adaptação às necessidades de produção), são ainda utilizados por razões de segurança para abafar o ruído da rebarbagem e evitar a propagação das faúlhas e da luz no processo de soldadura.

Ambas as testemunhas declararam perentoriamente que a sala de formação é fundamental, quer internamente para dar formação técnica, de operação e manutenção aos trabalhadores, atenta a aquisição de novos equipamentos, bem como para dar formação aos clientes e apporto técnico aos operadores dos clientes para tirarem o maior proveito das máquinas, e que em ambas a situação a formação é mais eficiente se os formandos estiverem próximo das máquinas.

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

V 4 – Do Mérito. Fundamentação de Direito

V.4.1 Enquadramento jurídico

O benefício fiscal em causa nos presentes autos encontra-se previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) aprovado pelo Decreto-lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014.

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, aprovado pelo acima aludido Decreto-Lei, constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de agosto (2007-2013), e do Regulamento (U E) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho (2014-2020).

De acordo com n.º 1 do artigo 22.º do CFI, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro), setores de atividade para os quais se encontra enquadrada a Requerente, sendo assim elegível para efeitos do RFAI.

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

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

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.

As aplicações relevantes no âmbito do benefício fiscal em apreço nos presentes autos estão previstas no n.º 2 do artigo 22.º do CFI e consistem na aquisição de ativos em estado novo com exceção dos ativos excecionados na alínea a) deste n.º 2, cuja redação se transcreve de seguida:

- a) *Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado 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.*
- (...)

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

(...)

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

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

A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, procede à regulamentação do RFAI, previsto no Capítulo III do CFI, definindo ainda os procedimentos especiais de controlo do montante dos auxílios de Estado com finalidade regional a que se refere o n.º 7 do artigo 23.º do CFI.

Nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da referida Portaria, os benefícios fiscais apenas são aplicáveis a investimentos iniciais, "(.. .) *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.*"

Refira-se ainda que os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável; e, de acordo com o Considerando 31 do RGIC, "*podem ser concedidos para promover a criação de novos estabelecimentos, a extensão da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*"

No recorte das definições aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, e com relevância para o caso em análise, o artigo 2.º, 49), alínea a) do RGIC considera como "investimento inicial": "*Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento*".

Quer o Considerando 31, quer a definição da categoria "investimento inicial", mencionam quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade no âmbito dos auxílios com finalidade regional, e, portanto, do RFAI. O investimento tem de se materializar em ativos corpóreos e incorpóreos e estar relacionado com:

- a) A criação de um novo estabelecimento;
- b) O aumento da capacidade de um estabelecimento existente;

- c) A diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; ou
- d) A mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.

A subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, atentas as considerações anteriores, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito, devendo estar satisfeitas todas as condições previstas no capítulo I do RGIC, assim como as condições específicas para a categoria pertinente de auxílio estabelecidas no Regulamento (v. artigo 3.º do RGIC).

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

- a) Um investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, alargamento de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para novos produtos adicionais ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou,
- b) A aquisição dos ativos pertencentes a um estabelecimento, se forem preenchidas as seguintes condições:
 - o estabelecimento encerrou ou teria encerrado se não tivesse sido adquirido,
 - os ativos são adquiridos a terceiros não relacionados com o adquirente,
 - a operação é realizada em condições de mercado.”

Enquadramento das correções efetuadas em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 2023..., da qual resultaram correções em sede de Benefícios Fiscais no período em análise.

A questão jurídica equacionada nos presentes autos foi objeto de pronúncia recente pelo Tribunal Arbitral, na decisão de 24 de abril de 2024, proferida no processo n.º 590/2023-T, numa situação factual com características essenciais idênticas às dos presentes autos, com aplicação do mesmo enquadramento normativo. Nesse processo também estava em causa o investimento em aplicações

relevantes enquadradas pela Requerente na tipologia de “aumento de capacidade produtiva de um estabelecimento já existente” e uma ação inspetiva à Requerente, na qual os SIT efetuaram correções em sede de RFAI no ano de 2019

Verifica-se, assim, o total paralelismo com a situação sob exame, o que justifica seguir-se de perto a aplicação da legislação aos investimentos (factos) realizados, bem como a solução alcançada pelo Tribunal Arbitral no processo assinalado.

a. Investimentos que não estão afetos a instalações fabris ou a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativa

Resulta da prova produzida que, para aumentar os postos de trabalho, a Requerente ampliou as instalações existentes, o que fez construindo 2 naves laterais o que permitiu acomodar mais postos de trabalho, tendo ampliado igualmente os escritórios, a sala do departamento de Conceção e Desenvolvimento (C&D) - que é essencial à sua atividade assente em desenvolvimento de tecnologia de ponta - sala de formação, igualmente necessária para dar formação aos trabalhadores da Requerente e operadores (trabalhadores) dos Clientes, escritórios e gabinete de engenharia de apoio à produção, espaços que são fundamentais para o desenvolvimento da atividade da Requerente, e que tiveram um papel determinante no aumento da capacidade produtiva desta.

De acordo com o consagrado na legislação no âmbito deste benefício fiscal, as Aplicações Relevantes consistem, entre outras, na aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo, exceto tratando-se da “Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.

Como decidido no Processo n.º 590/2023-T: *“(…) a Sala de formação faz parte integrante da área produtiva da empresa. Dado que para a empresa produzir, torna-se necessário formação e intercâmbio contínuos e diários, entre a equipa de engenharia, a equipa de produção e entidades externas com que a empresa trabalha, nomeadamente universidades e outras entidades na área do I&D. Este espaço é fundamental, para o desenvolvimento da estratégia da empresa de aumentar a sua capacidade, diferenciando-se pelo carácter da Investigação e Desenvolvimento.*

Por mera interpretação declarativa, é de concluir no conceito de «ampliação de (...) instalações fabris» se incluirão as obras destinadas ao «aumento da capacidade de um estabelecimento já existente», o que é confirmado pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, ao referir-se a «investimentos relacionados com (...) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente». Embora a Portaria n.º 297/2015 não possa validamente «interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar» qualquer norma do RFAI, por força da proibição que consta do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, o seu reconhecimento da inclusão dos investimentos no aumento da capacidade de estabelecimentos entre as aplicações relevantes não deixa de ser uma confirmação da correção daquela interpretação declarativa. Assim, a correção efetuada relativamente, a este projeto enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.(...)»

Pelo exposto, os investimentos realizados pela Requerente na construção e ampliação das instalações fabris, são considerados aplicações relevantes em sede de RFAI e, conseqüentemente, a correção efetuada é ilegal pois enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

b. Investimentos que não satisfazem as condições de aplicações relevantes

Veio a AT defender que, tratando-se os biombos de bens amovíveis, isto é, podendo ser deslocados para outros locais, integram o conceito de mobiliário/decoração e não podem ser aceites para efeitos de RFAI

Ora, os biombos adquiridos pela Requerente são efetivamente peças modulares e amovíveis que são utilizadas para delimitar os postos de trabalho, e cuja aquisição foi necessária em virtude do aumento dos postos de trabalho precisamente para delimitar os espaços de trabalho. São também um equipamento de segurança dos funcionários das instalações fabris, nomeadamente da soldadura e rebarbagem, uma vez que impedem, respetivamente, a propagação da luz e faúlhas e ajudam a abafar o ruído destas atividades. Ademais, como os biombos são modulares e móveis são adaptáveis à dimensão das peças que estão a ser fabricadas, permitindo uma otimização do espaço e da produção.

Na verdade, os biombos são ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo necessários ao aumento da capacidade instalada da Requerente pois, entre outras valências igualmente importantes para o processo produtivo, foram determinantes na ampliação do número de postos de trabalho e, por isso, subsumíveis ao sub parágrafo (ii) da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, enquadráveis no conceito de aplicação relevante respeitante a investimento inicial relacionado com o aumento da capacidade do estabelecimento da Requerente.

Posto isto, os investimentos realizados pela Requerente na aquisição dos biombos são considerados aplicações relevantes em sede de RFAI e, conseqüentemente, a desconsideração pela AT do valor de € 22.200,00 é ilegal pois enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, o que justifica a procedência da pretensão da Requerente e a anulação da correção efetuada de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

c. Investimentos isolados ou de substituição que não consubstanciam investimento inicial

A AT desconsiderou a aquisição de diversos equipamentos alegando que não consubstanciam o conceito de “investimento inicial” enquadrado como aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, enunciado a título meramente exemplificativo, e sem prejuízo dos equipamentos constantes do RIT, o fornecimento e montagem de iluminação LED, pequenos equipamentos, nos quais se incluem as máquinas de soldar, e o posto de transformação.

Entende a AT que os equipamentos de mera substituição – que substituem equipamentos antigos ou obsoletos – são equipamentos mais modernos e tecnologicamente mais sofisticados que contribuem apenas para a melhoria da eficiência da produção mas que não vão aumentar a capacidade instalada, e, por essa razão, não podem ser enquadráveis na tipologia de “aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente”.

Por seu turno, a Requerente diz que a aquisição destes equipamentos, por um lado, foi prevista inicialmente e necessária em consequência do aumento dos postos de trabalho, e, por outro lado, visou suplantir necessidades observadas ao longo do processo de execução, e em ambas as situações foram necessárias para aumentar a capacidade produtiva de um estabelecimento existente.

Ora, a aquisição de alguns dos bens mencionados pela Requerida como sendo meras aquisições para substituir ativos existentes, sendo que da prova resultou que muitos ativos foram adquiridos em estado novo e para satisfazer as carências decorrentes do aumento dos postos de trabalho, tem de ser vista de uma perspetiva global, como aquisições que fazem parte integrante de um investimento que teve como objetivo final o aumento da capacidade instalada de um estabelecimento e que, ademais, logrou concretizar.

Quanto ao tema da aquisição dos ativos fixos tangíveis, avoca-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 567/2021T, cujo sumário se transcreve abaixo:

I. (...)

II - No que toca a ativos fixos tangíveis, são relevantes para efeitos do RFAI os investimentos em ativos que (i) sejam afetos à exploração da empresa, (ii) sejam adquiridos em estado de novo, (iii) correspondam a adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis, e (iv) consubstanciem um “investimento inicial”, i.e., um investimento com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro: 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.

III. Por princípio, não há ativos fixos tangíveis que, pela sua natureza, não se enquadrem no conceito de “investimento inicial”, dependendo este enquadramento da sua relação com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.(...)

Como referido na decisão em análise “(...) relativamente a ‘equipamentos de substituição’, ‘beneficiações de equipamentos preexistentes’ e a ‘equipamentos complementares’, temos que o respetivo enquadramento no conceito de ‘investimento inicial’ depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015(...)”.

Sob outra perspetiva, do disposto na alínea a) do n.º 49.º do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2012 da Comissão, de 16 de junho, não resulta a exigência de “investimento pela primeira vez num

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

Também a alusão do n.º 2 do artigo 22.º do CFI a ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado novo, não exclui a aquisição de equipamento de substituição. Neste sentido vai a decisão arbitral de 06/05/2022, proferida no processo 837/2021, ao qual se adere, nos seguintes termos: “(...) Assim, em relação ao investimento da alínea a) supra, afigura-se que não estamos perante a aquisição isolada/avulsa de equipamentos, como sustentou a Requerida na sua fundamentação (RIT), defendendo aí não serem despesas abrangidas pelo conceito de investimento inicial. Pelo contrário, estamos perante equipamentos cuja aquisição se interliga à implementação da linha de produção, pelo que fazem parte integrante do investimento inicial e constituem uma aplicação relevante (ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo), afetos à exploração da empresa. Devem, assim, ser enquadrados como uma adição, para efeitos do disposto no artigo 22.º, n.º 5 do CFI, sendo ilegal, por violação do artigo 22.º, n.ºs 2 a 5 do deste diploma, a desconsideração (pela AT) do valor do investimento de € 6.404 no âmbito do RFAI, com a consequente procedência, neste segmento, da pretensão da Requerente. (...)

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

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

Entende este Tribunal que os investimentos realizados pela Requerente são parte integrante do investimento que a Requerente realizou, tendo como objetivo o aumento da sua capacidade de produção instalada.

Como decidido no Processo n.º 590/2023-T, julga-se que a Requerente demonstrou que os ativos fixos tangíveis adquiridos, quer os previstos na candidatura vertida no projeto PT 2020 45997, quer os adquiridos posteriormente, resultado de a Requete se ter apercebido que os equipamentos previstos na candidatura estavam subdimensionados, foram adquiridos no âmbito de um investimento inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, estando assim cumprido este requisito para poderem beneficiar do RFAI.

Da matéria de facto provada resulta que os investimentos nas Pontes Rolantes – necessária para o transporte de peças no interior da unidade fabril –, os equipamentos de soldadura – para fazer face ao aumento dos postos de trabalho –, os relógios de ponto e demais equipamentos diversos, contribuíram para a transformação e atualização tecnológica do modelo de produção, bem como para o incremento da eficiência dos processos, revelando-se aptos, em conjunto com os demais investimentos realizados, ao aumento da capacidade produtiva, que ademais se verificou.

Igualmente a aquisição de um novo posto de transformação se insere na aquisição de bens para capacitação / aumento da capacidade produtiva da Requerente, pois o aumento da produção está condicionado à existência de um posto de transformação com capacidade para fornecer eletricidade com potência suficiente para laboração das instalações fabris ampliadas e novos equipamentos.

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

Secunda-se a jurisprudência firmada no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T, segundo a qual “ (...) a aferição dos requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo assim, em princípio, ativos fixos tangíveis que pela sua natureza, não se enquadrem no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadoras da criação de postos de trabalho.(...)”

Quanto aos tipos de ativos, que pela sua natureza não se enquadrem no projeto de expansão da capacidade produtiva, este Tribunal adere à decisão proferida no âmbito do Processo n.º 590/2023-T, e que se transcreve de seguida: “(...)”. De qualquer modo, mesmo que haja algum tipo de ativos que, pela sua natureza, não se possa enquadrar num projeto de expansão da capacidade produtiva nem possa proporcionar a criação de postos de trabalho, não é esse o caso, seguramente, dos equipamentos

informáticos, designadamente os computadores portáteis, que se destinam a ser utilizados por trabalhadores e são suscetíveis de utilização na generalidade dos projetos industriais”.

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

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

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

Atento a tudo quanto acima se expendeu, julga-se que a Requerente demonstrou que os equipamentos diversos (isolados) foram adquiridos no âmbito da execução do projeto de investimento inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, sendo, assim elegíveis para efeitos de RFAI, e em consequência decidir pela procedência do pedido arbitral.

V - DECISÃO

Termos em que o Tribunal decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral;
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VI - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se, em conformidade com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, no art. 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o valor do processo em € 126.308,59 (cento e vinte e seis trezentos e oito mil e cinquenta e nove cêntimos), que constitui a importância do imposto objeto de impugnação nas liquidações sindicadas.

VII – CUSTAS

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€ 3.060,00**, a suportar pela Requerida.

Lisboa, 16 de dezembro de 2024

Os árbitros

Fernando Araújo

Cristina Coisinha

Rita Guerra Alves