

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 576/2024-T

Tema: IRC – RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – investimento inicial – aumento da capacidade de estabelecimento já existente – ónus da prova.

SUMÁRIO:

É sobre o sujeito passivo que pretende beneficiar do RFAI que recai o ónus de provar os pressupostos da respectiva aplicação, designadamente que os custos suportados com adições de activos fixos tangíveis integram um investimento inicial que visa incrementar a capacidade de um estabelecimento já existente.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Carla Castelo Trindade, Martins Alfaro e Nuno Pombo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA., NIPC..., com sede na ..., ..., ...-... São Mamede (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º e na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), tendo em vista declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) n.º 2023..., referente ao ano de 2020, da liquidação de juros compensatórios n.º 2023... e da demonstração de acerto de contas n.º 2023..., com o consequente reembolso do montante de € 66.591,67, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

1.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 22 de Abril de 2024 e automaticamente notificado à Requerida.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 14 de Junho de 2024, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 2 de Julho de 2024.

5. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida juntou o processo administrativo aos autos em 16 de Setembro de 2024 e apresentou resposta em 23 de Setembro de 2024, na qual se defendeu por impugnação e requereu a sua absolvição de todos os pedidos.

6. Em 3 de Dezembro de 2024, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. Nesse despacho, foram ainda as partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, por prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, direito que não pretenderam exercer.

II. OBJECTO DO PROCESSO E POSIÇÃO DAS PARTES

7. Através do presente processo arbitral a Requerente pretende sindicatizar a legalidade dos actos tributários acima mencionados, na concreta parte que concretizaram correcções feitas aos montantes deduzidos no exercício de tributação de 2020 por aplicação do benefício fiscal RFAI. Em concreto, invoca a Requerente que as correcções são ilegais porque os investimentos feitos eram elegíveis para efeitos daquele benefício fiscal e porque foi respeitado o requisito de criação de postos de trabalho.

8. A Requerente concluiu o pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) da seguinte forma:

“Nestes termos, e nos demais de direito que V.^a Exas. doutamente suprirão, requer-se que se dignem a julgar totalmente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por fundado e provado, e, em consequência, que se dignem a:

- a) Declarar e a ordenar a anulação da liquidação adicional de IRC ora impugnada, relativa ao exercício de 2020, nos termos supra, condenando a AT a rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com o ato tributário em crise, restabelecendo a situação que existiria se o ato tributário em crise não tivesse sido praticado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT;*
- b) Ordenar o reembolso dos montantes de imposto e juros compensatórios indevidamente pagos pela Requerente;*
- c) Reconhecer o direito da Requerentes aos juros indemnizatórios, calculados sobre os montantes a restituir e computados desde o pagamento indevido até à emissão da nota de crédito.”.*

III. SANEAMENTO

9. O pedido é tempestivo, o Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, ambos do RJAT e

nos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. O processo não enferma de nulidades.

10. Apesar de a Requerida não ter invocado o incumprimento de pressupostos processuais, impõe-se nesta sede apreciar a competência material deste Tribunal Arbitral para “condena[r] a AT a rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com o ato tributário em crise, restabelecendo a situação que existiria se o ato tributário em crise não tivesse sido praticado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT”.

11. Isto pelo facto de a competência em razão da matéria ser um pressuposto processual de conhecimento oficioso, cujo conhecimento precede o de qualquer outra matéria, conforme decorre dos termos conjugados do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), do artigo 16.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e dos artigos 96.º, alínea a) e 97.º, n.º 1, ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e) do RJAT.

12. O contencioso tributário é tendencialmente um contencioso de plena jurisdição, porque confere aos particulares uma tutela jurisdicional efectiva quanto a todas as lesões de direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária. Ainda assim, esta plena jurisdição é mitigada pelas limitações impostas aos poderes condenatórios e substitutivos que assistem aos Tribunais, aproximando o contencioso tributário de um contencioso de mera anulação.

13. No que em concreto respeita ao domínio da arbitragem tributária, o contencioso tributário continua a ser essencialmente de mera legalidade e anulação. O que significa que através daquelas formas processuais visa-se apenas a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos concretos actos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com as limitações introduzidas pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

14. Quanto a poderes condenatórios, apenas podem os Tribunais Arbitrais determinar o reembolso do imposto indevidamente pago, o pagamento de juros indemnizatórios ou o pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, enquanto expressões da restituição da situação que existiria se os actos declarados ilegais não tivessem sido praticados, prevista na alínea b), do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.

15. O pedido formulado pela Requerente não se enquadra em nenhum dos mencionados poderes condenatórios, o que significa que está excluído do escopo material da arbitragem tributária.

16. Sublinha-se que a conclusão aqui defendida não pretende nem permite condicionar ou delimitar as consequências de uma eventual procedência do pedido de pronúncia arbitral. Naturalmente que em sede de execução de julgados poderá (e deverá) a AT praticar todos as operações e actos destinados a restabelecer a situação que existiria se os actos tributários em crise não tivessem sido praticados, o que poderá envolver ou não alterações reflexas quanto aos demais actos que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência face aos actos tributários aqui em crise. Certo é que tais actos não integram o objecto processual destes autos, não tendo o presente Tribunal competência para sobre eles se pronunciar.

17. Em face do exposto, declara-se o presente Tribunal Arbitral materialmente incompetente para conhecer do pedido de condenação da Requerida a rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência perante os demais actos de liquidação contestados, absolvendo-se a Requerida dessa parte da instância arbitral por força do disposto nos artigos 576.º n.ºs 1 e 2 e 577.º alínea a) do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

18. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade de direito português que desenvolve a sua actividade na indústria da fabricação de argamassas (CAE 23640), designadamente na produção e comercialização de argamassas industriais e produtos similares, produção, aluguer e comercialização de maquinarias inerentes, incluindo os utensílios e as peças de substituição, importação e exportação das mesmas – cfr. doc. 7 junto com o PPA;
- b) Em sede de IRC a Requerente está enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável – cfr. doc. 7 junto com o PPA;
- c) No 1.º semestre de 2020, a Requerente fez investimentos em activos fixos tangíveis no valor total de € 243.717,66, devidamente suportados por facturas emitidas para o efeito, conforme detalhado no seguinte quadro:

Descrição	Data Aquisição	Valor	Nº fatura
Instalação materiais para Microdoseadores	10/01/2020	1.498,28	20207_0/15
Instalação materiais para silos Big Bags	10/01/2020	1.498,28	20207_0/15
Auto medição 4 - Pavilhão Industrial	31/01/2020	7.935,08	2020/30
Electrificação Pavilhão Industrial	12/02/2020	11.320,51	2020/151
Iluminação exterior Pavilhão Industrial	12/02/2020	529,50	2020/153
Estrutura metalica Pavilhão Industrial	13/02/2020	93.700,80	NFATC120/61
Auto Medição nº 5 - Pavilhão Industrial	28/02/2020	38.603,96	2020/60
Electrificação Pavilhão Industrial	05/03/2020	15.094,00	2020/249
Sistema incêndio e Rede Incas Pav Industrial	09/03/2020	1.951,08	2020/260
Electrificação Pavilhão Industrial	20/03/2020	7.546,99	2020/287
Sistema incêndio e Rede Incas Pav Industrial	20/03/2020	3.902,17	2020/289
Iluminação exterior Pavilhão Industrial	20/03/2020	1.235,50	2020/288
Estrutura metalica Pavilhão Industrial	27/03/2020	32.065,20	NFATC120/136
Auto de Medição nº 6 - Pavilhão Industrial	22/04/2020	19.809,03	2020/109
Sistema incêndio e Rede Incas Pav Industrial	02/06/2020	650,36	2020/481
Electrificação Pavilhão Industrial	02/06/2020	3.773,52	2020/482
Projecto Pavilhão Industrial	02/06/2020	2.603,40	2020/483
Total		243.717,66	

– cfr. doc. 9 junto com o PPA;

- d) Em 6 de Janeiro de 2020, a Requerente celebrou um contrato de trabalho a termo certo com B..., para o exercício das funções correspondentes à categoria profissional de “Empregado de Armazém”, o que inclui, designadamente, as funções inerentes a todo o tipo de trabalho do departamento de armazém (*picking*, cargas e descargas, etc.), bem como executar outras tarefas indiferenciadas que tenham afinidade ou ligação funcional com a actividade contratada – cfr. doc. 13 junto com o PPA;
- e) O trabalhador B... denunciou o contrato de trabalho celebrado com a Requerente em 4 de Dezembro de 2023 – cfr. doc. 14 junto com o PPA;
- f) Em 10 de Janeiro de 2024, a Requerente celebrou um contrato de trabalho a termo certo com C..., para o exercício das funções correspondentes à categoria profissional de “Empregado de Armazém”, o que inclui, designadamente, as funções inerentes a todo o tipo de trabalho do departamento de armazém (*picking*, cargas e descargas, etc.), bem como executar outras tarefas indiferenciadas que tenham afinidade ou ligação funcional com a actividade contratada – cfr. doc. 15 junto com o PPA;
- g) No decorrer do ano de 2023, a Requerente foi sujeita a uma inspecção tributária em sede de IRC, relativamente ao período de tributação de 2020, que tramitou sob a ordem de serviço n.º OI2023... – cfr. doc. 7 junto com o PPA;
- h) Em 12 de Setembro de 2023, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia relativamente ao Projecto de Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), no qual foram propostas as seguintes correcções:

Correcções	Montante (€)
Depreciações de veículos ligeiros de passageiros	625,00
Benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho	21.665,70
RFAI	119.318,22
Derrama estadual	668,72

– cfr. doc. 3 junto com o PPA;

- i) Em 11 de Outubro de 2023, a Requerente exerceu o direito de audição prévia – cfr. doc. 5 junto com o PPA;
- j) No âmbito do direito de audição prévia a Requerente aceitou na sua totalidade e procedeu à regularização da situação tributária relativamente às correcções feitas quanto

- a depreciações de veículos ligeiros de passageiros e quanto ao benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho – cfr. doc. 6 junto com o PPA;
- k) Em 16 de Novembro de 2023, foi emitido o RIT final – cfr. doc. 7 junto com o PPA;
 - l) A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2023..., de 30 de Novembro de 2023, referente ao período de tributação de 2020, e da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2023... – cfr. docs. 1 e 2 juntos com o PPA;
 - m) A Requerente foi notificada da demonstração de acerto de contas de IRC com o número 2023..., de 5 de Dezembro de 2023, com o valor total a pagar de € 66.591,67 e data-limite de pagamento em 22 de Janeiro de 2024 – cfr. doc. docs. 1 e 2 juntos com o PPA;
 - n) Em 29 de Dezembro de 2023, a Requerente pagou o imposto constante da demonstração de acerto de contas de IRC referida na alínea anterior – cfr. doc. 8 junto com o PPA;
 - o) Em 19 de Abril de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição de arbitral que deu origem aos presentes autos – cfr. certificação do sistema de gestão processual do CAAD.

§2 – Factos não provados

19. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa não se deram como provados os seguintes factos:

- i) Os investimentos feitos em microdoseadores e silos *big bags*, bem como na construção de um pavilhão fazem parte de projectos de investimento iniciados pela Requerente em períodos anteriores;
- ii) Entre os exercícios de 2019 e de 2020, a Requerente aumentou a produção de 208 mil toneladas para 229 mil toneladas;
- iii) Entre os exercícios de 2019 e de 2020, a Requerente melhorou a eficiência do processo produtivo de 7,74 toneladas/hora.homem para 8,10 toneladas/hora.homem.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

20. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a

todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

21. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

22. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente da prova documental junta aos autos pela Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos e tendo presente a ausência de contestação especificada pelas partes, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

23. Quanto à motivação dos factos dados como não provados, cumpre precisar que a Requerente limitou-se a fazer um conjunto de alegações apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, desprovidas dos necessários elementos de suporte, cuja validade tem de ser aferida em relação à concreta prova produzida nos autos.

24. A Requerente invocou por diversas vezes no pedido de pronúncia arbitral que os investimentos em microdoseadores e silos *big bags*, bem como na construção de um pavilhão não podiam ser analisados de forma isolada, impondo-se pelo contrário a sua conjugação com os investimentos realizados ou iniciados em períodos anteriores do qual fazem parte e/ou são consequência.

25. Sucede que para demonstrar a efectividade dos investimentos plurianuais e o nexo entre eles existente, a Requerente apenas juntou aos autos sob o documento n.º 10 um mapa interno de controlo de fornecimentos que lhe foram feitos entre 2019 e 2022, como se daí decorresse, sem mais, a existência de um projecto de investimento plurianual, faseado e devidamente articulado entre si.

26. O que o referido mapa demonstra é tão só uma alegada aquisição de activos fixos tangíveis e outros serviços, para os quais nem sequer são indicadas na sua totalidade e muito menos apresentadas as correspondentes facturas – com excepção do ano de 2020 juntas sob o documento n.º 9 –, nem registos contabilísticos de ingresso destes bens na esfera jurídica da Requerente.

27. Para além do mencionado quadro interno, não foi produzida qualquer outra prova de suporte à efectividade dos investimentos realizados em anos anteriores. Muito menos ainda, não foi produzida prova pela Requerente nem suficientemente demonstrada ou sequer explicada a suposta lógica plurianual e integrada existente entre os investimentos realizados em 2020 e em anos anteriores.

28. Se a concretização do aumento da capacidade instalada pressupunha a realização contínua e concatenada de diferentes fases de investimento em diferentes exercícios, era expectável que tal estivesse evidenciado no processo de documentação fiscal de suporte aos investimentos elegíveis para efeitos do RFAI, onde se exige a descrição do investimento globalmente considerado, dos objectivos por ele visados, das áreas de intervenção e dos principais investimentos que o mesmo pressupõe (cfr. alínea a), do n.º 1, do artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro). Estranhamente, nada é ali referido a este respeito.

29. Mas ainda que se pudesse equacionar a insuficiente instrução pela Requerente do processo de documentação fiscal, a verdade é que esta falta de demonstração clara e desenvolvida da ligação existente entre os supostos investimentos realizados em anos anteriores

e os investimentos feitos em 2020, também não foi suprida durante o procedimento inspetivo, onde a Requerente não prestou esclarecimentos adicionais e suficientes a este respeito.

30. Pelo contrário, o que resulta do RIT é que *“Nada foi mencionado [pela Requerente] se os bens integram a continuação de um projeto de investimento iniciado nos anos precedentes, nem nada foi demonstrado que contrarie a informação constante na declaração anual de rendimentos de 2020 de que os investimentos efetuados em 2017, 2018, 2019 e 2020 são distintos, conforme quadro 078-A1 do anexo D da declaração anual de rendimentos.”*.

31. Ora, toda esta ausência e/ou insuficiência de elementos de prova e explicações em momentos anteriores à apresentação do pedido de pronúncia arbitral, retira naturalmente força à tese que é agora apresentada e defendida pela Requerente.

32. A prova destes factos recaía sobre a Requerente nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, já que é esta que pretende através deles fazer valer o direito ao benefício fiscal RFAI. Este foi, contudo, um ónus que a Requerente não logrou cumprir.

33. Por este motivo, não considerou o presente Tribunal Arbitral assente o facto não provado em i).

34. Estas conclusões valem *mutatis mutandis* para os aumentos da produção de 208 mil toneladas para 229 mil toneladas e melhorias de eficiência do processo produtivo de 7,74 toneladas/hora.homem para 8,10 toneladas/hora.homem alegadamente ocorridos no ano de 2020.

35. Também aqui, limitou-se a Requerente a alegar aqueles factos e a juntar ao processo sob o documento n.º 11 um quadro interno de comparação entre os valores existentes no ano de 2019 e de 2020, inexistindo nos autos outros elementos probatórios de suporte que permitam certificar a respectiva veracidade e adesão à realidade.

36. O que é agravado, uma vez mais, pela insuficiente fundamentação e explicação da forma através da qual a Requerente determinou os referidos aumentos de produção e melhorias do processo produtivo, que surgem praticamente no processo como se de uma realidade consumada e que não carece de prova se tratasse. Acontece que, pelos motivos já anteriormente evidenciados, estes são factos cuja prova carecia de ser feita pela Requerente nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, não tendo esta logrado satisfazer tal ónus.

37. Por este motivo, não considerou o presente Tribunal Arbitral assentes os factos não provados em **ii)** e **iii)**.

V. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Posição das partes

38. Discute-se nos presentes autos a legalidade das correcções feitas pela AT quanto ao montante de benefício fiscal RFAI apurado e deduzido pela Requerente no ano de 2020. Em concreto, discute-se se os investimentos realizados pela Requerente tinham ou não características de investimento inicial, bem como se proporcionaram ou não a criação de postos de trabalho.

39. A Requerente sustentou a procedência do pedido de pronúncia arbitral, em síntese, com base nos seguintes argumentos:

- Os investimentos feitos não podem ser isoladamente considerados, porque fazem parte de um projecto iniciado em 2019 que visou o aumento da capacidade do estabelecimento já existente;
- Quanto à aquisição dos microdoseadores e silos *big bags* invocou a Requerente que o objectivo pretendido com o investimento foi automatizar o processo produtivo e dessa forma garantir um aumento de produção e uma uniformização do produto acabado;
- De acordo com o Requerente, esta evolução do processo produtivo tornou-o distinto comparativamente ao utilizado até à data;

- Relativamente à construção do novo pavilhão industrial, defendeu a Requerente que os investimentos feitos visaram aumentar a capacidade de armazenamento disponível como forma de dar resposta ao aumento da capacidade produtiva ocorrido em períodos anteriores;
- Mais defendeu a Requerente que apesar de o aumento da capacidade produtiva ser uma obrigação de meios e não de resultados, os investimentos realizados permitiram um aumento efectivo da produção, entre 2019 e 2020, que passou de 208 mil toneladas para 229 mil toneladas (incremento da produção de 10,52%);
- Quanto à eficiência do processo produtivo, tendo por base um índice de toneladas produzidas por hora por homem, verificou-se segundo a Requerente um aumento de 7,74 para 8,10 (incremento de 4,59%);
- Alegou também a Requerente que não era exigível nos termos da lei que os investimentos realizados em 2020 traduzissem, automaticamente, um aumento da capacidade produtiva;
- Como todos os investimentos em activos fixos tangíveis foram feitos através da aquisição de equipamentos em estado novo, afectos à exploração da empresa, no âmbito de um investimento inicial, concluiu a Requerente que estavam preenchidos todos os pressupostos previstos no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (“CFI”), de que dependia a aplicação do RFAI;
- Acresce que, no entender da Requerente, a AT não demonstrou que estes requisitos não se encontravam cumpridos, limitando-se a imputar à Requerente o ónus da prova, sem colocar em causa o tipo de investimentos realizado;
- Relativamente ao requisito de os investimentos proporcionarem a criação de postos de trabalho, alegou a Requerente que o mesmo foi cumprido, na medida em que no ano de 2020 foi contratado um novo trabalhador para o departamento de armazém (*picking*, cargas e descargas), que denunciou o contrato em Dezembro de 2023, com efeitos a Fevereiro de 2024, tendo sido substituído por outro trabalhador em Janeiro de 2024;
- Invocou ainda a Requerente que em virtude dos investimentos efectuados foram contratados 5 novos colaboradores entre os períodos de 2020 e 2023, o que significou um aumento de 66 para 71 colaboradores.

40. A Requerida defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, em síntese, com base nos seguintes argumentos:

- O RFAI não se destina a financiar as necessidades de investimento corrente para a realização da actividade de exploração normal da entidade ainda que permitam ganhos de eficiência e/ou de produtividade, investimento de actualização ou complemento da capacidade existente;
- Defendeu a Requerida que a Requerente foi totalmente omissa e não demonstrou que, após e por força dos investimentos realizados em microdoseadores e silos *big bags* e na construção do novo pavilhão, tenha ocorrido um aumento da capacidade de produção instalada;
- Sendo que para a Requerida, é sobre a Requerente que recai o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito a benefícios fiscais, nos termos do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro.
- De resto, os elementos de prova que a Requerente junta para sustentar a sua pretensão, designadamente os mapas de controlo interno e as fotografias do “Novo Pavilhão Industrial”, não só não certificam por si só qualquer aumento de capacidade instalada, como, tratando-se de documentos emitidos pela própria Requerente, não apresentam o carácter de exterioridade necessário para lhes conferir credibilidade probatória suficiente;
- Os activos aqui em causa foram, no entender da Requerida, adquiridos de forma isolada, sem qualquer fundamento para constituírem um projecto integrado com início, meio e fim, tendo assim uma mera natureza complementar ou substitutiva dos já existentes por fim de vida ou obsolescência;
- É a própria Requerente que afirma que a aquisição de microdoseadores surge da necessidade de automatizar o sistema de doseamento de aditivos específicos, pois com o aumento da produção era incomportável manter um serviço de doseamento manual, o que significa que foi o aumento da produção, cuja origem não foi explicada, que conduziu a que o sujeito passivo tivesse de ser mais eficiente no doseamento e não o inverso;

-
- O que resulta da explicação da Requerente é que a automatização dos microdoseadores visou um aumento da produção decorrente do aumento de encomendas dentro da mesma capacidade instalada e não que os mesmos induzissem um aumento da capacidade instalada;
 - Foi solicitado ao contribuinte, em sede de procedimento inspectivo, que no caso de estes investimentos integrarem um projecto plurianual iniciado em período anterior, fosse indicada a descrição/detalhe desse projecto, no sentido de explicar a forma como estes se relacionam/reflectem num possível aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, porém, na resposta dada, nada foi mencionado, não referindo a Requerente se os bens integravam a continuação de um projecto de investimento iniciado em anos anteriores, nem nada foi indicado que contrariasse a informação constante da DM22 de 2020 que entregou à AT, e que era a de que os investimentos efectuados em 2017, 2018, 2019 e 2020 são diferenciados;
 - Prosseguiu a Requerida por referir que o investimento inicial, na tipologia de aumento da capacidade instalada, não requer a comprovação dos resultados desse investimento, requer é, obrigatoriamente, que o investimento aumente a capacidade instalada, o que não foi demonstrado pela Requerente;
 - Salieta-se que o aumento da produção e/ou do volume de negócios pode advir de diversas formas e não apenas unicamente do aumento da capacidade instalada; no entanto, apenas os investimentos efectuados em sede de aumento desta última são elegíveis como investimento inicial, na tipologia aumento da capacidade;
 - O investimento na construção do novo pavilhão não proporciona o aumento da capacidade instalada porque não visou instalar capacidade de produção adicional, ou seja, não visou equipamentos produtivos que permitissem incrementar a capacidade de produzir mais unidades de produto comparativamente à que decorre dos equipamentos pré-existentes;
 - Este investimento destinou-se apenas a tornar o complexo fabril mais funcional, mais eficiente, construindo um novo armazém de produtos acabados e eventualmente, criando melhores condições de trabalho e organização;

- No âmbito do procedimento de inspecção, o sujeito passivo para demonstrar a criação de postos de trabalho apresentou um quadro onde descreveu a evolução do número total de trabalhadores (efectivos e com contrato) ao longo dos últimos 4 anos, do qual se retira que ocorreu diminuição de 1 trabalhador do ano de 2018 para 2019 e o aumento de um trabalhador do ano de 2019 para 2020;
- Apenas em sede de contencioso arbitral vem a Requerente prestar informação sobre a contratação de um funcionário com a categoria de “Empregado de armazém”, com todas as funções inerentes a todo o trabalho do departamento de armazém e, que o contrato foi efectuado pelo prazo de 12 meses, eventualmente renovável, a iniciar em 5 de Janeiro de 2020;
- Em face desta nova informação sobre o posto de trabalho, sobressai o seguinte: a contratação ocorreu antes da finalização da construção do armazém, uma vez que apresentou facturas da construção ao longo de 2020; antes da ampliação do armazém já dispunha de espaços para o mesmo fim, sem que ofereça informação dos postos de trabalho existentes neste âmbito, antes e após o investimento em discussão;
- Nestas circunstâncias, a Requerente não demonstrou que foi criado o posto de trabalho ou, se efectivamente foi criado o posto de trabalho em conexão com o investimento realizado ou, se ocorreu a admissão de uma pessoa para ocupar uma vaga num posto de trabalho que já existia; por exemplo saída de um empregado de armazém motivada por reforma da pessoa que anteriormente ocupava o lugar.

§2 – Enquadramento jurídico

41. Antes de analisar se os investimentos realizados pela Requerente respeitaram ou não as condições exigíveis para efeitos do RFAI, é necessário fixar quais eram as condições estabelecidas para o efeito no regime jurídico deste benefício fiscal.

42. À data dos factos, o RFAI encontra-se previsto no artigo 22.º do CFI, nos seguintes termos:

“Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

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

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

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

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

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

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

a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;

b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

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

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

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

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

43. A regulamentação do RFAI feita nesta norma é complementada e densificada pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, que ao que aqui importa determinava o seguinte:

“Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

(...)

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.

(...)

Artigo 7.º

Processo de documentação fiscal

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

a) Descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da presente portaria;

b) Formulário referido no n.º 2 do artigo anterior, quando aplicável;

c) Documentos suscetíveis de comprovar o cenário contrafactual descrito nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo anterior, quando aplicável;

d) Identificação da data e custo de aquisição de todas as aplicações relevantes, bem como listagem das faturas que titulem a respetiva aquisição;

e) Identificação da região ou regiões em que foi realizado o investimento e das respetivas aplicações relevantes;

f) Cálculo dos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento relativos ao investimento realizado em aplicações relevantes no período de tributação e respetivos valores atualizados de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria;

g) Identificação de outros auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento e cálculo do montante dos auxílios, atualizado de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria;

h) Determinação da intensidade dos auxílios concedido ao mesmo investimento, em percentagem, resultante do quociente entre o montante total dos auxílios de Estado e o montante das aplicações relevantes;

i) Cálculo do limite máximo de auxílio, de acordo com o disposto no artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento;

j) *Apuramento, quando aplicável, do excesso entre o limite máximo de auxílio e o montante dos auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento, calculado nos termos da alínea g).*

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

44. As exigências constantes da Portaria agora citada no que respeita às tipologias de investimentos iniciais, encontram suporte no Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014 (“RGIC”), que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado.

45. Em concreto, com o parágrafo 31 do preâmbulo do RGIC onde se menciona que “*os auxílios com finalidade regional 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.*”.

46. E com os parágrafos 41 e 49 do artigo 2.º do RGIC, onde constam as seguintes definições:

“Artigo 2.º

Definições

Para efeitos do presente regulamento, entende-se por:

(...)

41) «*Auxílios regionais ao investimento*», *os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica;*

(...)

49) «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; ou

b) Uma aquisição de ativos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor e exclua a mera aquisição das ações de uma empresa;”.

47. Aplicando as citadas normas ao presente caso, cumpre então aferir se os investimentos feitos pela Requerente em adições de activos fixos tangíveis (microdoseadores, silos *big bags* e construção do pavilhão) ao abrigo da tipologia de aumento da capacidade de um estabelecimento existente, podem beneficiar do RFAI.

48. Na referida análise é necessário ter em consideração que nada obsta a que os investimentos em equipamentos de substituição sejam elegíveis para efeitos do RFAI. Conforme referiu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 10 de Março de 2023, no âmbito do processo n.º 483/2022-T:

“não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o «investimento de substituição», pois, no que aqui interessa, se ele estiver relacionado com «aumento da capacidade de um estabelecimento existente» enquadra-se claramente no âmbito desta definição.

Na verdade, o n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 apenas exigem, no que aqui interessa, que os investimentos estejam «relacionados» com aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

Basta a relação desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva para assegurar o direito da Requerente a dele usufruir, independentemente de ela se concretizar imediatamente na fabricação de novos produtos. Não há suporte legal para restringir a aplicação do benefício fiscal a investimentos que produzam resultados imediatos, nem sequer para o afastar quando, contra a vontade do investidor, os investimentos acabarem por não produzir os resultados pretendidos.

As normas que prevêm benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, nos seus termos, sem ampliações ou restrições, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas ([5])([6]), sem prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa. ([7]).

Isto é, as normas sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas em termos estritos, o que se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos restritivos do campo de aplicação do benefício fiscal para que não há qualquer suporte textual, designadamente o de, relativamente a investimentos de que decorra aumento da capacidade de um estabelecimento existente, não se estar perante «investimento de substituição».

A não exclusão do «investimento de substituição» destes conceito é confirmada indirectamente no CFI pelo facto de ela estar expressamente prevista no seu artigo 11.º, n.º 4, para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP), mas não estar prevista para o RFAI ou para a DLRR, o que, no pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos

adequados, como tem de se presumir (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), permite concluir que não se pretendeu estender aquela exclusão ao RFAI e à DLRR.

Para além disso, as normas sobre benefícios fiscais integram-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, por força do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que é proibida pelo artigo 11.º, n.º 4, da LGT a integração de lacunas de regulamentação através de aplicação analógica, o que afasta a possibilidade de aventar quanto ao RFAI e à DLRR aquela regra especial do BFCIP.

Por outro lado, as opiniões da Comissão Europeia, veiculadas através de guias práticos e respostas a questões frequentes (FAQs), a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira, não são actos de natureza legislativa nem têm natureza vinculativa ([8]), pelo que não têm potencialidade para derogar as disposições de Direito da União de natureza legislativa, como é o RGIC, nem normas legislativas de Direito Nacional.

De resto, as posições da Comissão Europeia que refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, relativas à inelegibilidade de substituição de equipamentos para efeitos dos benefícios fiscais, veiculadas nas FAQs n.ºs 25 e 80 do «General Block Exemption Regulation (GBER) Frequently Asked Questions July 2015» ([9]), reportam-se aos investimentos enquadráveis no conceito de «alteração fundamental do processo global de produção de um estabelecimento existente» ([10]) e não ao conceito de «extensão da capacidade de um estabelecimento existente», a que se refere a FAQ 26.

Nesta FAQ 26, que se reporta, ao conceito de «extensão da capacidade de um estabelecimento existente» (e é citada na página 19 do RIT) refere-se o seguinte:

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

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

Isto é, em tradução livre:

26. O que se entende por "extensão da capacidade de um estabelecimento existente"? Isso deve ser entendido como a produção de um volume maior de todos os produtos?

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

Como se vê, não há, quanto a este conceito de «extensão da capacidade de um estabelecimento existente», qualquer referência a afastamento dos equipamentos de substituição e, pelo contrário, incluem-se neste conceito todas as situações em que, com o equipamento adquirido, o estabelecimento passa a poder fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento.»

49. Estas conclusões valem identicamente para os investimentos feitos em equipamento com carácter meramente complementar face a outros investimentos já realizados ou a realizar. Conforme referiu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 15 de Junho de 2022, no âmbito do processo n.º 567/2021-T:

“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.”

50. No fundo, o que releva é que as adições de activos fixos tangíveis feitas pela Requerente no âmbito do investimento inicial permitam potenciar o aumento da capacidade produtiva da empresa, independentemente de os investimentos em causa incluïrem adições de equipamentos de substituição ou equipamentos complementares que sejam adquiridos para suportar o aumento do processo produtivo resultante dos investimentos globalmente considerados.

51. Para além disto, não se exige que os investimentos aumentem, por si só, a capacidade de produção, bastando pelo contrário que tenham potencialidade para influenciar esse aumento quando integrados num conjunto de aquisições que o geram. Neste preciso sentido, concluiu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 17 de Janeiro de 2022, no âmbito do processo n.º 546/2020-T, ao referir o seguinte:

“(…) 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.”.

52. É, portanto, com base neste enquadramento, que devem ser analisados os concretos investimentos feitos pela Requerente.

§3 – Investimentos em microdoseadores e silos *big bags*

53. Conforme resulta dos argumentos das partes acima descritos, começou por alegar a Requerente que os investimentos em microdoseadores e silos *big bags* foram feitos na sequência de um projecto de investimento iniciado em 2019, carecendo assim de ser considerados no seu conjunto.

54. Ora, em teoria, admite-se que estes investimentos sejam enquadrados como consequência directa e condição necessária à realização de investimentos anteriormente feitos para incrementar a produção do estabelecimento já existente. Dito de outro modo, é possível em tese que os investimentos feitos em 2020 pela Requerente tivessem uma natureza complementar/substitutiva relativamente a outros equipamentos adquiridos em investimentos anteriores, sem os quais não se poderia alcançar o desiderato de aumentar a capacidade produtiva.

55. Acontece que não ficou provado nestes autos – facto não provado em i) – que os investimentos feitos em microdoseadores e silos *big bags* fazem parte de um investimento global cujo início ocorreu em período anterior a 2020, conforme detalhado na fundamentação dos factos provados e não provados, para a qual se remete e se dá aqui por reproduzida.

56. Ao não poderem aqueles investimentos ser perspectivados numa lógica de complementaridade face a investimentos anteriores, era necessário que os mesmos permitissem assegurar o desiderato de aumentar a capacidade instalada de forma isolada e autónoma face a outros investimentos eventualmente ocorridos em anos anteriores – e não conhecidos por este Tribunal Arbitral –, sob pena de não serem elegíveis para efeitos do RFAI.

57. Com o intuito de cumprir esse ónus de fundamentação, invocou a Requerente que os investimentos em microdoseadores e silos *big bags* visaram automatizar o sistema de doseamento de aditivos e, com isso, obter ganhos de eficiência que permitiram libertar colaboradores para serem alocados a outros postos do processo produtivo, garantindo ainda uma maior uniformização do produto acabado por si produzido.

58. Ora, estes argumentos não são, por si só, capazes de atestar que os investimentos realizados na aquisição daqueles equipamentos integram o conceito de “investimento inicial” exigido no âmbito do regime jurídico do RFAI.

59. É que a invocação da existência destes benefícios é feita, uma vez mais, sem a demonstração de que os mesmos efectivamente ocorreram e que a aquisição dos microdoseadores e silos *big bags* teve um papel fundamental para a verificação de tais virtuosidades.

60. Tudo isto sem contar que a invocação daqueles supostos benefícios é feita sem que seja demonstrado pela Requerente o contributo que dos mesmos advém para aumentar a capacidade produtiva. Naturalmente que o investimento em novos equipamentos poderá trazer benefícios na actualização e melhoria do processo produtivo, contudo, é essencial que resulte evidenciado que os investimentos permitem potenciar o aumento da capacidade instalada, isto é, favorecem o aumento da quantidade de bens produzidos, já que só assim estará verificado o pressuposto de que depende a elegibilidade daqueles investimentos para efeitos do RFAI.

61. Ora, não só essa demonstração não foi feita pela Requerente como, em sentido contrário, foi a própria a enfatizar e reconhecer no pedido de pronúncia arbitral que a aquisição destes activos fixos tangíveis traduziu uma consequência de um alegado aumento da produção (concretizado através de investimentos feitos em anos anteriores) e não uma causa para esse potencial aumento.

62. Por conseguinte, conclui-se que a Requerente não logrou cumprir o ónus, que sobre si recaía nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, de provar que os custos com a aquisição dos microdoseadores e silos *big bags* foram incorridos no âmbito de um investimento inicial feito com vista ao aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

63. Uma vez que não ficaram demonstrados os pressupostos de que dependia a elegibilidade destes investimentos para efeitos do RFAI, improcede a ilegalidade imputada pela Requerente às correcções feitas a este respeito.

§3 – Construção do novo pavilhão industrial

64. Conforme decorre dos argumentos das partes acima descritos, a Requerente justificou os investimentos feitos na construção de um novo pavilhão industrial com a necessidade de suprir a falta de espaço de armazenamento anteriormente existente, que estaria a criar problemas na capacidade produtiva e na manutenção da qualidade dos produtos. Segundo alegou a Requerente, através deste investimento seria possível alterar a logística da movimentação das mercadorias no interior do espaço fabril e, dessa forma, aumentar a sua capacidade de armazenamento.

65. Enquanto ponto prévio, cumpre referir que apesar de estarem em causa custos com a construção de um edifício, os mesmos são *prima facie* elegíveis para efeitos do RFAI ao abrigo do disposto no artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii) do EBF, por consistirem numa instalação fabril.

66. Ainda a título prévio, reafirma-se o já anteriormente dito a respeito dos investimentos em microdoseadores e silos *big bags* quanto ao carácter complementar do investimento na construção de um novo pavilhão industrial. Em teoria, a construção de novas instalações de armazenamento pode ser fundamental para suportar e viabilizar o aumento do processo produtivo resultante de um projecto de investimento globalmente

considerado. Basta pensar que de nada valeria aumentar a capacidade produtiva se inexistisse nas instalações fabris capacidade de armazenamento para dar resposta a esse aumento.

67. Acontece que, à semelhança do sucedido quanto aos investimentos em microdoseadores e silos *big bags*, também aqui a Requerente não logrou comprovar que a construção do pavilhão industrial foi feita no âmbito de um investimento inicial, com a função complementar de viabilizar o aumento da capacidade produtiva resultante de investimentos ocorridos em períodos anteriores.

68. Desde logo, porque não provou sequer a Requerente que fez investimentos em exercícios anteriores que provocaram um aumento da capacidade produtiva – factos não provados em i), ii) e iii) –, não resultando evidenciado que a construção do novo pavilhão industrial pudesse ser equacionada como uma consequência directa e necessária do aumento de produção.

69. Acresce que para além de não ter fundamentado a referida natureza complementar face a um conjunto de investimentos globalmente considerados, a Requerente também não carreou para os autos prova suficiente para certificar que a construção do pavilhão, individualmente considerada, permitia alcançar o aumento da capacidade produtiva. É que para cumprir tal desiderato a Requerente apenas juntou aos autos fotografias exteriores do referido pavilhão e apenas fez um conjunto de alegações invocadas como factos mas para os quais inexistem elementos de suporte.

70. Ora, através da prova e explicações da Requerente não é possível comprovar que anteriormente à construção do pavilhão aqui visado existia efectivamente uma falta de espaço de armazenamento que estava a criar problemas na capacidade produtiva da Requerente. E também não é possível certificar que o pavilhão é efectivamente utilizado, e em que medida, para armazenar os produtos produzidos pela Requerente. Tudo isto sem contar com a ausência de prova quanto à alegada alteração da logística associada à

movimentação de mercadorias no interior do espaço fabril, que permitiria o invocado ganho de capacidade de produção defendido pela Requerente.

71. Em suma, ficou uma vez mais por demonstrar a conexão do investimento realizado com o aumento da capacidade instalada, isto é, o potencial que a realização do investimento feito pela Requerente na construção do pavilhão poderia acarretar para incrementar a sua capacidade de produzir mais face à capacidade produtiva anteriormente existente.

72. Quer isto dizer que não logrou a Requerente afastar a dúvida fundada invocada pelos SIT acerca do enquadramento da construção do pavilhão industrial no conceito de “investimento inicial” a que alude o regime jurídico do RFAI, sendo que este era um ónus que sobre si recaía por força do disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

73. Por não resultar demonstrada a verificação dos pressupostos de que dependia a elegibilidade destes investimentos para efeitos do RFAI, improcede a ilegalidade imputada pela Requerente às correcções feitas a este respeito.

74. Em face do exposto, julga-se totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, ficando prejudicada a apreciação das demais questões ou fundamentos por esta invocados.

V. DECISÃO

75. Termos em que se decide:

- a) Julgar oficiosamente procedente a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido de condenação da Requerida a rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência face aos actos tributários impugnados, absolvendo-se consequentemente a Requerida desta parte da instância arbitral;

- b) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

76. Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 66.591,67.

VII. CUSTAS

77. Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 2.448,00, a suportar pela Requerente, que deu causa ao processo e nele ficou vencida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Dezembro de 2024

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Presidente e relatora)

Martins Alfaro
(Adjunto)

Nuno Pombo
(Adjunto)