

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 628/2024-T

Tema: IRC. RFAI – Investimento inicial. Aumento da capacidade produtiva. Elegibilidade de investimentos para efeitos de acesso ao benefício fiscal ao abrigo do RFAI. Juros compensatórios.

SUMÁRIO:

1. Embora o artigo 22.º, do CFI, não contenha no seu enunciado literal qualquer referência ao critério estabelecido na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, não poderá esta, enquanto regulamento de execução do CFI e atendendo ao elemento sistemático, ser tida por organicamente inconstitucional ao remeter para as normas do RGIC, instrumento de Direito da União Europeia ao abrigo do qual foi concedida, pela Lei n.º 44/2014 de 11 de julho, autorização legislativa ao Governo para aprovação do novo Código Fiscal do Investimento, concretizada pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, Código que expressamente remete, no seu artigo 1.º, para o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, (RGIC).

2. O investimento necessário à manutenção da fonte produtora só é considerado investimento inicial, na modalidade de aumento da capacidade de um estabelecimento existente, se propiciar um significativo aumento do Valor Bruto de Produção.

3. A fim de comprovar o incumprimento dos critérios de que depende a aplicação do benefício fiscal no exercício de 2019, haveria que determinar se a Requerente efetuou investimento relevante nesse período, e, em caso afirmativo, se os bens objeto desse investimento foram alienados antes de decorrido o período mínimo definido pela alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º, do CFI.

4. Não se afigurando que o erro na qualificação do investimento efetuado no exercício de 2020 se tenha ficado a dever a mera e compreensível divergência de critérios entre a AT e o contribuinte ou a erro desculpável deste e, indicando a “Demonstração de liquidação de juros” as normas legais aplicáveis, o período a que se reportam os juros compensatórios, a taxa e a

matéria coletável respetivas, bem como os motivos pelos quais foram liquidados, deverá a liquidação ser mantida, na medida em que o for o montante do imposto que se mostrar devido.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Professor Doutor Fernando Manuel dos Santos Cardoso e Dr.^a Mariana Vargas (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 15 de julho de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com o NIF ... e com sede em ..., ..., ...-... ..., (doravante designada por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

I.1. Objeto do pedido

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e a consequente anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2023 ..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2023 ..., e, bem assim, da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2023 ..., referentes ao exercício do ano de 2020, nas quais foi apurado o valor de € 261 034,97, a pagar até 5 de fevereiro de 2024.

Mais peticiona a Requerente o reembolso do valor dos montantes indevidamente pagos, acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

I.2. Tramitação Processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral apresentado a 03 de maio de 2024 foi aceite pelo Ex.mº Senhor Presidente do CAAD em 6 de maio de 2024 e automaticamente notificado à AT, e, nos termos 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, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo estes comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 15-07-2024.

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT juntou o processo administrativo (PA) e apresentou resposta, defendendo, em suma, a manutenção das liquidações impugnadas.

Em 5 de outubro de 2024, foi proferido despacho arbitral, notificado às partes em 7 de outubro de 2024, nos termos do qual (i) foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, por se afigurar não haver matéria de facto controvertida relevante para decisão da causa que possa ser esclarecida pelo depoimento de parte e de testemunhas, (ii) foi facultada às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação daquele despacho (iii) foi indicado o dia 21 de dezembro de 2024 como data previsível para a prolação da decisão arbitral, (iv) foi advertida a Requerente para dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e, (v) foi solicitada às partes, ao abrigo do princípio da colaboração, a remessa das peças processuais em formato word.

Por requerimento de 10 de outubro de 2024, veio a Requerente pronunciar-se sobre o teor do despacho antes mencionado, pedindo a admissão da produção de prova testemunhal oportunamente requerida no pedido de pronúncia arbitral.

Em 29 de outubro de 2024, foi proferido despacho de indeferimento da produção da prova testemunhal requerida, do seguinte teor. “(...) *Entende este Tribunal Arbitral que requerimento apresentado pela requerente pedindo prova testemunhal relativa à atividade industrial da empresa, em termos de processo de fabrico e out-puts específicos de algumas fases da*

produção, bem como em termos de planeamento e gestão operacional da atividade produtiva, ou comercial, não são relevantes para a decisão a proferir. Mais considera que os meios de prova juntos aos autos é suficiente para a decisão e sua produção constituiria um ato processualmente inútil e, nessa medida, legalmente inadmissível, nos termos do artigo 130.º do CPC, pelo que se decide manter o decidido no despacho de 07-10-2024.”.

Ambas as partes apresentaram alegações escritas no prazo designado, nas quais reiteraram as respetivas posições iniciais.

II. Síntese da posição das Partes

a) Da Requerente:

A Requerente, juntando prova documental constituída por 16 documentos e requerendo a produção de prova testemunhal, fundamenta o pedido nos termos que, sucintamente, se passam a enunciar:

- A Requerente dedica-se à produção de embalagens de plástico, atividade enquadrada no código CAE 22220, que prossegue em duas unidades fabris, uma localizada em ... (NUT II Norte) e outra, em ... (NUT II Centro);
- No exercício de 2020, a sua estratégia de investimentos teve por objetivos consolidar e reforçar a presença nos mercados, através da expansão da sua capacidade produtiva de embalagens de plástico em EPS (poliestireno expandido) e em EPP espuma de polipropileno), mediante capacitação para o desenvolvimento e produção de embalagens com especificidades técnicas distintas e de maior valor acrescentado;
- Neste contexto, a Requerente realizou diversos investimentos nas suas unidades produtivas, elegíveis para efeitos de RFAI, designadamente, (i) A aquisição da máquina Erlenbach Emmotion 1.6 – 1485/1285 – exclusiva para caixa Euro II – para a unidade fabril de ..., com os objetivos de aumentar a capacidade de fabrico de embalagens (redução do tempo de ciclo e do tempo entre ciclos de produção) contribuindo para o incremento da capacidade produtiva instalada, fabricar embalagens destinadas a produtos finais diferenciados e obter ganhos de eficiência na respetiva produção, a fim de dar resposta à crescente procura do mercado e, (ii) A

aquisição de novas ferramentas para modelação de produtos para as duas unidades fabris, com os objetivos de aumentar a capacidade de fabrico de embalagens, capacitar a produção de novas embalagens com especificidades técnicas distintas em termos de dimensão, formato geométrico e novas finalidades/utilizações, e obter ganhos de eficiência na respetiva produção;

- Em particular, a máquina Erlenbach Emmotion 1.6 – 1485/1285, adquirida para o estabelecimento fabril de ..., aumentou a capacidade de produção instalada desta unidade fabril por via da redução do respetivo ciclo de produção em 5,2%;
- Devido à pandemia Covid-19, verificou-se uma contração acentuada quer do consumo dos bens comercializados, quer da respetiva produção, motivo por que o aumento da capacidade produtiva instalada da Requerente, promovido pelos investimentos realizados em 2020, veio somente manifestar-se de forma objetiva no ano de 2021 com a retoma das atividades económicas, que permitiu um aumento do consumo de matérias-primas e um aumento do respetivo Valor Bruto de Produção;
- Os investimentos realizados pela Requerente permitiram que, no decurso do ano de 2020, fossem criados de forma direta e causal postos de trabalho em ambas as unidades fabris, tal como já havia acontecido no ano de 2019, mantendo-se esses trabalhadores ao serviço da Requerente ainda em março de 2024;
- Perante o que antecede, e quanto ao ano de 2020, a Requerente identificou o valor global de € 316 963,00 a título de investimentos elegíveis para aplicação do RFAI, apurando um crédito fiscal no montante de € 79 240,75 e deduzindo-o na sua declaração modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2020;
- No decurso do ano de 2023, a Requerente foi sujeita a uma ação de inspeção interna, de âmbito parcial, incidente sobre o IRC do período de 2020, de cujo Relatório foi notificada em dezembro de 2023 e no qual foram efetuadas as correções de que resultaram as liquidações ora impugnadas: “Imposto: V.1 Dotação e dedução RFAI 2020 – 79 240,75 €; V.2 Reposição do RFAI deduzido em 2019 – 158 798,46 € (Campo 372 Q10); V.3 –Tributação Autónoma – 536,75 €: Correção total Imposto – 238 575,96 €”;

- Quanto à dotação e dedução RFAI 2020, entendeu a AT que “não se verifica o cumprimento integral das condições cumulativas de acesso ao benefício fiscal associado ao RFAI, por não se comprovar tratar-se de um investimento inicial e por inobservância da criação e da manutenção dos postos de trabalho impostas pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI”;
- A correção relativa à reposição do RFAI deduzido em 2019 foi fundamentada pela AT com base no Relatório Único da Segurança Social de 2020, segundo o qual o número de pessoas ao serviço da Requerente a 31.12.2019 era de 176, a 31.12.2020 de 173, a 31.12.2021 de 166 e a 31.12.2022 de 170, tendo concluído que saíram em 2020, mais 5 trabalhadores do que entraram e que a Requerente não manteve nenhum dos 3 postos de trabalho que criou em 2019, e que estava obrigada a manter até 2024;
- As correções ao RFAI apurado por referência aos investimentos realizados no exercício de 2020 encontram-se fundamentadas pela AT nas assunções de que: (i) Os investimentos realizados pela Requerente no exercício de 2020 não se enquadram no conceito de investimento inicial, na modalidade de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, recortado pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro; e que, (ii) Os investimentos realizados pela Requerente no exercício de 2020 não promoveram a criação de postos de trabalho nos termos prescritos pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI;
- Porém, a AT incorreu em diversos erros sobre os pressupostos de facto e de direito na aplicação das identificadas normas, que determinam a ilegalidade das correções realizadas e, conseqüentemente, dos atos tributários praticados ao seu abrigo;
- Desde logo, a Requerente suscita a inconstitucionalidade orgânica da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, na medida em que esta norma regulamentar veio, relativamente ao n.º 2 do artigo 22.º do CFI, limitar o âmbito objetivo de aplicação deste regime, introduzindo, de forma inovadora, requisitos adicionais de aplicabilidade do RFAI, ao determinar que estes benefícios fiscais apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC: 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;

- Contudo, o n.º 2 do artigo 22.º do CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31.10, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11.07, prescreve linearmente que, para efeitos do RFAI, 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 (...)”*;
- Destarte, a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, veio impor uma evidente limitação ao alcance aplicativo recortado pelo legislador no n.º 2 do artigo 22.º do CFI, na medida em que, para efeitos de elegibilidade para o RFAI, deixou de bastar que os investimentos se traduzissem na aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo que fossem afetos à exploração da empresa, passando a ser necessário que os mesmos se relacionem com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- Ora, a natureza regulamentar da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, determina a sua inconstitucionalidade orgânica, por violação do princípio da legalidade tributária e da reserva de lei consagrados nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, sendo, por essa razão, inaplicável o requisito adicional aí consagrado, atinente a um dos elementos essenciais do imposto;
- Por outro lado, o alcance aplicativo do regime previsto no artigo 22.º do CFI não é suscetível de integrar, por força de uma interpretação conforme com o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (que regula os auxílios regionais ao investimento), os requisitos adicionais enunciados na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, uma vez que o referido Regulamento não constitui um instrumento comunitário sujeito a transposição, suscetível de interpretação conforme nos casos em que a legislação de um Estado-Membro não transponha ou transponha erradamente o seu conteúdo, tendo por exclusivo efeito permitir aos Estados-Membros, dentro da sua autonomia legislativa, aprovar regimes domésticos de auxílio

que, caso satisfaçam os requisitos ali enunciados, não necessitam de ser autorizados pela Comissão Europeia;

- Fica, assim, prejudicado qualquer ensejo de interpretar a legislação nacional que criou e regulamentou o RFAI em conformidade com o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, devendo o regime adotado pelo legislador nacional ser analisado e interpretado por referência ao seu concreto enunciado normativo, maxime, para efeitos da avaliação da (des)conformidade formal das normas que o componham;
- No caso vertente, sobressai inelutavelmente da factualidade relevante que os investimentos realizados pela Requerente e relevados para efeitos do RFAI no ano de 2020 corresponderam à aquisição de ativos fixos tangíveis novos que foram afetos à exploração da empresa, nos termos exigidos pelo n.º 2 do artigo 22.º do CFI, comprovando-se a plena validade do RFAI apurado e declarado no exercício de 2020, devendo, assim, concluir-se pela ilegalidade das correções efetuadas e, em consequência, declarar a ilegalidade dos atos de liquidação que constituem o objeto do presente pedido arbitral;
- Porém, ainda que o requisito adicional constante da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21.09, fosse aplicável, o certo é que, mesmo assim, os investimentos realizados pela Requerente no ano de 2020 são plenamente elegíveis para o RFAI, pois aquela norma não define a metodologia a observar para a comprovação do aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, não determina/categoriza as rubricas de investimento elegíveis para este efeito, para além das já enunciadas no n.º 2 do artigo 22.º do CFI, nem exige que os investimentos relevantes levem a um efetivo aumento da produção, reclamando, apenas, que subsista uma relação causal entre o investimento realizado e um incremento da capacidade produtiva instalada da empresa;
- O conceito de aumento de capacidade produtiva numa indústria com as características da que a Requerente desenvolve não pode ser avaliado de forma simplista, pois, atenta a dimensão do processo produtivo, todos os ganhos de eficiência alcançados ao longo das várias etapas produtivas são suscetíveis de provocar um impacto no aumento da sua capacidade produtiva global, alcançável, isolada ou conjuntamente, através da

aquisição de ativos destinados a potenciar e a aumentar a capacidade de produção em cada uma das fases do processo produtivo, permitindo o investimento realizado numa dessas fases alcançar importantes ganhos produtivos ao longo de toda a cadeia produtiva;

- Perante a factualidade descrita, deverá concluir-se que os investimentos realizados pela Requerente no ano de 2020 tiveram por efeito um efetivo aumento da sua capacidade produtiva instalada (conforme exigido pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015), dando-se por comprovado o requisito legal cuja verificação vem questionada pela AT em sede inspetiva;
- No Relatório de Inspeção a AT veio ainda invocar que a Requerente não cumpriu com a condição de elegibilidade prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, ou seja, que os investimentos realizados no ano de 2020 não proporcionaram a criação de postos de trabalho;
- No entanto, a análise efetuada pela AT padece igualmente de erro sobre os respetivos pressupostos de direito, na medida em que o requisito recortado pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º, do CFI, exige apenas que o investimento realizado contribua direta e causalmente para a criação de novos postos de trabalho no momento da sua conclusão, independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores;
- Apesar de o RFAI constituir um regime de auxílios com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, o certo é que o artigo 14.º deste Regulamento, que regula os auxílios regionais ao investimento, não exige a criação de postos de trabalho como condição para a atribuição de benefícios fiscais ao investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;
- Por seu turno, o legislador nacional exige, na primeira parte da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, que os sujeitos passivos de IRC “*Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho (...)*”, donde se retira que deverá subsistir um nexo de causalidade entre a realização do investimento relevante e a contratação de novos trabalhadores por parte dos sujeitos passivos de IRC, ou seja, que o investimento elegível seja diretamente causador da criação de novos postos de

trabalho, independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores, aspeto a que o legislador não faz qualquer referência;

- Infere-se da expressão “postos de trabalho” que o legislador nacional não pretendeu igualmente tomar posição quanto à forma da respetiva contratação, admitindo, para este efeito, quer a celebração de contratos a termo, quer a de contratos sem termo, apenas se exigindo a manutenção dos postos de trabalho criados, até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º, do CFI;
- O requisito da criação de postos de trabalho apresenta-se, pois, como um requisito funcionalizado ou subordinado ao objetivo principal do RFAI como benefício fiscal ao investimento, que deverá proporcionar a criação de novos postos de trabalho, e não como um requisito autónomo, suscetível de constituir um fim em si mesmo;
- A esta luz, impõe-se concluir que a Requerente cumpriu o requisito recortado pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, na medida em que, por força do investimento realizado no ano de 2020, foram direta e causalmente criados três postos de trabalho, mantendo-se esses trabalhadores ao seu serviço até à presente data;
- A manutenção dos referidos postos de trabalho até à presente data, confirma a ilegalidade das correções promovidas pela AT, que afirma no Relatório de Inspeção que “a condição que a lei impõe de criação incremental de postos de trabalho no ano do investimento (2020) é medida em função do número global de trabalhadores da entidade, a 31 de dezembro, face à média dos 12 meses anteriores”;
- Porém, tal entendimento assenta numa errada interpretação da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, norma que impõe que a criação de postos de trabalho seja aferida por referência direta e causal ao investimento realizado e não à atividade global do sujeito passivo de IRC;
- A AT corrigiu ainda o RFAI apurado e deduzido pela Requerente no exercício de 2019, considerando que, também por força do incumprimento do requisito de criação de postos de trabalho, o mesmo deveria ter sido repostos no exercício de 2020;
- Todavia, nem o fundamento da correção é válido, nem a AT poderia ter promovido no exercício de 2020 a reposição de um benefício fiscal relativo ao exercício de 2019,

antes se lhe impunha inspecionar e corrigir o RFAI deduzido em 2019 no contexto do apuramento do IRC desse mesmo exercício de 2019;

- Porém, todos os trabalhadores contratados durante o ano de 2019 foram mantidos pela Requerente até à presente data, o que demonstra a manifesta ilegalidade desta correção, com a conseqüente necessidade da sua anulação;
- E, ainda que a correção tivesse fundamento, a AT estaria obrigada a corrigir o RFAI deduzido em 2019 e não a repor esse RFAI no exercício de 2020, pois só em caso de incumprimento da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, se prevê que o benefício seja repostado no subsequente exercício de alienação dos bens (cf. artigo 26.º do CFI);
- Por fim, para além da ilegalidade conseqüente dos atos de liquidação de juros compensatórios por força dos identificados erros sobre os respetivos pressupostos de facto e de direito em que assentaram as correções que se contestam, são as mesmas liquidações ilegais, por falta de fundamentação que justificasse ou demonstrasse a sua exigibilidade, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º da LGT, ou seja, que o atraso na liquidação do imposto se devesse a culpa (dolo ou negligência) da Requerente.

b. Da Requerida:

A Requerida defende a improcedência do pedido com os seguintes fundamentos:

- A AT não concorda com a alegada inconstitucionalidade da Portaria n.º 297/2015, por violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, da CRP, dado que este diploma foi expressamente criado “ao abrigo” e “nos termos” do RGIC, o que só pode ser interpretado no sentido de ser no âmbito, enquadramento e extensão daquele regime, e dado que, nos termos do Direito da União Europeia, nomeadamente do artigo 288º do TFUE, o Regulamento tem carácter geral, é obrigatório para os seus destinatários em todos os seus elementos e goza de aplicabilidade direta na ordem interna;
- Embora a Requerente considere que os investimentos realizados no ano de 2020, lograram aumentar a capacidade produtiva instalada, conforme exigido pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, é manifesto que assim não foi, atendendo, desde logo, ao que resulta transcrito no RIT e até do

assumido pela própria Requerente quando expressa, no PPA que “*Com o mesmo objetivo de obter ganhos de eficiência na produção foram igualmente adquiridas novas ferramentas para modelação de produtos (..)*”. Ora, não é esse o fito do regime do RFAI;

- O RFAI é um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do quadro de direito comunitário traçado pelo RGIC, constante do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do TFUE, e pelas OAR para o período 2014-2020;
- O RFAI, criado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março, transitou para o Código Fiscal do Investimento (CFI), aditado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, e alterado posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que na sequência da reforma do IRC, procedeu à revisão global dos regimes de benefícios ao investimento e à capitalização, com o objetivo de intensificar o apoio ao investimento, favorecendo o crescimento sustentável, a criação de emprego, e contribuindo para o reforço da estrutura de capital das empresas, tendo em vista, como ressalta da nota preambular, adaptar o regime legal ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 e reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, especialmente a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas;
- Consideram-se aplicações relevantes para efeitos do RFAI os investimentos em ativos fixos tangíveis (AFT) adquiridos em estado de novo, desde que afetos à exploração da empresa, e em ativos intangíveis (AI), constituídos por despesas com transferência de tecnologia a ser explorada no âmbito do projeto de expansão industrial, nas condições previstas no n.º 2 do artigo 22.º do CFI, sempre dependentes do prévio enquadramento no âmbito do conceito de “investimento inicial” (nexo causal entre a estratégia definida e as necessidades de investimento), tal como definido na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º e no artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, em concordância expressa com a alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC;

- Nos termos da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e com o objetivo de assegurar a aplicação integral das regras previstas no RGIC, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado da União Europeia, bem como das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, o RFAI, assim como a DLRR, apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC;
- Consideram-se investimentos iniciais, os investimentos em ativos corpóreos ou incorpóreos relacionado com (i) a criação de um novo estabelecimento; (ii) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente (iii) a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou (iv) uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;
- Cabe às entidades o enquadramento do investimento relevante numa dessas tipologias, de acordo com as suas características e objetivos, e ainda, tendo em conta os critérios definidos no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 da Portaria n.º 297/2015;
- A capacidade de produção é a que decorre das características técnicas das máquinas e equipamentos básicos, coadjuvada pelas instalações e outros equipamentos auxiliares ou periféricos inerentes ao processo, a montante e a jusante, não é o investimento na manutenção das atividades que tem potencial para gerar crescimento económico e emprego, mas o investimento na expansão dessas atividades, através de qualquer uma das formas ou tipologias que integram o conceito de investimento inicial (natureza incremental em relação ao capital fixo pré-existente);
- O investimento produtivo, ou é investimento de substituição, de expansão ou de inovação, sendo que o conceito de investimento inicial apenas contempla os dois últimos, ou seja, investimento que crie ou aumente capacidade de produção (expansão) ou investimento que concretize uma alteração fundamental do processo de produção global, em resultado de uma inovação (inovação ou modernização), excluindo, por tal motivo, o investimento de substituição;

- O investimento de substituição é o mais frequente nas empresas, e tem como principal objetivo a reposição da capacidade produtiva que se vai desgastando pelo uso e/ou pela passagem do tempo; trata-se de um investimento corrente, imprescindível para manter a operacionalidade da unidade produtiva, mas, a não ser que conduza a uma “alteração fundamental no processo de produção global”, o investimento de substituição não é elegível para auxílios ao investimento regional;
- Nesse contexto, a substituição de uma máquina por outra mais eficiente até pode aumentar marginalmente a capacidade instalada, todavia, não é investimento inicial no aumento ou expansão da capacidade instalada;
- Ou seja, não basta aferir a elegibilidade das aplicações relevantes, somente com base no disposto no n.º 2 do artigo 22.º CFI, impõe-se a verificação prévia de umnexo de causalidade entre os ativos considerados elegíveis e o objetivo estratégico do projeto e sua coerência com a tipologia de investimento inicial invocada pelo sujeito passivo;
- Ora, um investimento inicial é um investimento adicional, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, pelo que tem que se considerar, desde logo, incumprido o requisito que exige uma identificação clara e inequívoca do investimento realizado, designadamente e para além da identificação dos ativos que constituem o projeto de investimento, os seus objetivos concretos e a demonstração do enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, que é fundamental e, obviamente, deveria anteceder a dedução à coleta do respetivo benefício fiscal, o que não aconteceu (artigo 25.º do CFI e artigo 7.º da Portaria 297/2015);
- De facto, o que foi encontrado no dossier relativo ao investimento e ao benefício fiscal do RFAI limita-se a meras listagens das aquisições de bens de investimento, contendo informação genérica, sem qualquer identificação e justificação de um projeto de investimento integrado e agregador dos itens considerados, com objetivos e áreas de intervenção concretamente definidos, de forma a que seja justificado, entre outros, o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial, invalidando uma análise rigorosa dos critérios de elegibilidade no âmbito do RFAI;

- Muito pelo contrário, os equipamentos adquiridos encontram-se distribuídos pelas duas unidades produtivas da Requerente, não tendo sido identificado um elemento agregador entre todos eles, que os interrelacione no sentido de constituírem um investimento inicial, distinto e incremental em relação ao pré-existente, antes consubstanciando investimentos correntes, necessários à manutenção da fonte produtora;
- Da análise efetuada aos documentos de suporte, verifica-se que um dos maiores investimentos foi uma máquina de injeção, existindo, no entanto, faturas alocadas à aquisição desta máquina, referentes à desmontagem, deslocação e carregamento da máquina 23, uma máquina já pré-existente no ativo fixo tangível;
- De igual modo, aquando da montagem da nova máquina, é referido que a mesma foi realizada com materiais e acessórios existentes;
- Face aos elementos analisados, concluíram os SIT que “o investimento em ativos fixos tangíveis realizado em 2020 é um investimento corrente, que o SP realiza regularmente, pelo menos desde 2010 com a compra de novas máquinas de injeção de moldes e/ou dos próprios moldes, tratando-se de um investimento necessário à manutenção da fonte produtora, uma vez que os equipamentos utilizados sofrem desgaste e tornam-se obsoletos;
- O investimento inicial, na tipologia aumento da capacidade instalada, não requer a comprovação dos resultados desse investimento, requer é, obrigatoriamente, que o investimento seja suscetível de aumentar a capacidade instalada, o que não foi de todo demonstrado pelo sujeito passivo;
- Salienta-se ainda que o aumento da produção e/ou do volume de negócios pode advir de diversas formas e não de um aumento da capacidade instalada induzido por um investimento adicional; no entanto, apenas os investimentos adicionais efetuados suscetíveis de induzir um aumento desta última são elegíveis como investimento inicial, na tipologia aumento da capacidade, não se podendo confundir o conceito de aumento da capacidade com o de aumento da produção, pois o aumento da produção poderá estar (como muitas vezes está) dependente de outras variáveis que vão muito

além da simples realização do investimento, v.g., procura de curto-prazo, disponibilidade de mão-de-obra, preço das matérias-primas, etc.;

- Consideramos que o investimento realizado pela Requerente não poderia proporcionar o aumento de capacidade instalada porque não visou instalar capacidade de produção adicional, i.e., não visou equipamentos produtivos que permitissem incrementar a capacidade de produzir mais unidades de produto comparativamente à que decorre dos equipamentos pré-existent;
- Na verdade, o investimento realizado pela Requerente destinou-se apenas a tornar o complexo fabril mais funcional, mais eficiente (como a própria reconhece no PPA), eventualmente, criando melhores condições de trabalho e organização, que permitiriam uma maior utilização da capacidade produtiva pré-instalada;
- Consequentemente, o investimento realizado pela requerente no ano de 2020, não é elegível para efeitos do RFAI;
- No que diz respeito ao requisito da criação de postos de trabalho, também têm de manifestamente improceder os argumentos da Requerente: como o investimento realizado não se pode ser considerado investimento inicial de expansão da capacidade produtiva, a questão da criação de posto de trabalho fica prejudicada na medida em que nos termos das disposições conjugadas das alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22 do CFI, podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos de IRC que efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, regra geral, 3 anos para as micro ou PME, e 5 para as grandes empresas;
- No âmbito do procedimento de inspeção, após análise dos elementos fornecidos pela Requerente, após insistência da IT, concluiu-se que: “O *dossier do rfai*, é omissa quanto à criação de postos de trabalhos relacionados com o investimento elegível. (...)”;
- Face à nova informação sobre os trabalhadores contratados em 2020, sobressai que a contratação apenas ocorreu ou por “acréscimo de trabalho pontual” ou por “acréscimo excecional de atividade da empresa”, como se pode ler nos respetivos contratos juntos ao PPA;

- A Requerente não demonstrou que foram criados postos de trabalho ou, se foram criados postos de trabalho em conexão com o investimento realizado ou se apenas ocorreu a admissão de trabalhadores para ocuparem vagas em postos de trabalho que já existiam, sendo esta última a situação mais plausível, em face da análise efetuada pelos SIT;
- Um posto de trabalho é um conjunto de funções desempenhadas por uma pessoa, mas que pode ser ocupado por várias pessoas de forma sequencial no tempo, sendo relevante que exista uma causalidade adequada entre o investimento inicial realizado, considerado elegível para efeitos de RFAI, e os postos de trabalho criados, o que não é verificável no caso em apreço, nem foi demonstrado pela Requerente;
- Quanto à correção ao RFAI de 2019, no valor de € 158 798,46, esta foi efetuada no exercício de 2020, por ser este o exercício em que se verificou o incumprimento da condição, ou seja, a não manutenção dos 3 postos de trabalho criados em 2019;
- A fundamentação para a liquidação de juros compensatórios consta do RIT, que contém a descrição dos factos imputados ao sujeito passivo, que suportaram as correções e que conduziram ao retardamento da liquidação, bem como a sua qualificação como um comportamento ilícito contraordenacional (com o elenco das normas infringidas e punitivas);
- Estando comprovada a ilegalidade da conduta e não tendo a Requerente alegado nem provado, que o não pagamento se ficou a dever a erro desculpável, nem sendo de entender-se que é desculpável o comportamento que assumiu, há que concluir pela verificação de todos os pressupostos previstos nos artigos 35.º, da LGT.

Termina a Requerida por pedir que seja indeferida a produção de prova testemunhal, que considera inútil.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 15 de julho de 2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º

10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

Não foram suscitadas exceções que caiba apreciar, nada obstando ao conhecimento do mérito da causa.

IV. MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (PPA) e do processo administrativo (PA), fixa-se como segue:

A. Factos Provados:

- 1.** A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à produção de embalagens de plástico, com especial enfoque em poliestireno expandido «EPS» e em espuma de polipropileno «EPP», atividade enquadrada no código CAE 22220; (facto não controvertido).
- 2.** A produção dos referidos componentes de plástico é realizada pela Requerente em duas unidades fabris: uma localizada em ... (NUT II Norte) e outra localizada em ... (NUT II Centro); (facto não controvertido).
- 3.** A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária de âmbito parcial, referente ao IRC do exercício de 2020, realizado a coberto da Ordem de Serviço interna n.º OI2023..., de 27/09/2023, da Direção de Finanças de Leiria, no qual foram efetuadas correções meramente aritméticas à matéria tributável daquele exercício, no

montante de € 238 575,96, referentes a (i) Dotação e dedução RFAI 2020 - 79 240,75; (ii) Reposição do RFAI deduzido em 2019 – 158.798,46 € (Campo 372 Q10) e, (iii) Tributação Autónoma – 536,75 €; (cfr. doc. 4 junto com o PPA e PA).

4. Notificada em 09/11/2023, através do Via CTT, do conteúdo do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária (RIT) a fim de poder, querendo, exercer no prazo de 15 dias, o direito de audição prévia, a Requerente não exerceu esse direito (Cfr. Doc. 4 junto com PPA e PA);
5. Do RIT, notificado à Requerente em dezembro de 2023 consta, designadamente, o seguinte:

“V.1.1. Benefícios fiscais – RFAI 2020

Em 2020, o sujeito passivo (SP), considerou uma dotação e uma dedução à coleta (campo 355 do Quadro 10 da modelo 22 de IRC), no montante de 79.240,75 €, conforme indicado também no Quadro 074 e 78A, do anexo D da referida declaração.

(...)

Ora desde logo, se dá por falta dos indicadores de 2020, pois o que se verifica é uma diminuição de vendas e produção desse ano, ainda que justificada pelo ano da pandemia.

Contudo, não poderá o SP invocar o a maximização de resultados quantitativos e qualitativos, apresentando um quadro onde a única informação refletida é um aumento das compras de 2021 quando comparada com as compras de 2019 de 11,17%.

Acresce ainda, que este dossier deve ser elaborado e estar disponível na entrega da declaração modelo 22 de IRC que ocorre em Maio de 2021, pelo que nesta altura nem seriam conhecidos os indicadores do ano de 2021.

O Investimento elegível em sede de RFAI, de 2020, concretizou-se nos seguintes equipamentos:

433 001/20ST 01/05/2020 Máquina Erlenbach - 274 983,00 - ...

437 003/20ST 24/03/2020 Ferramenta para modelação de produtos 14 840,00 – ...

437 004/20PX 05/06/2020 Ferramenta para modelação de produtos 7 720,00 - ...

437 005/20ST 25/05/2020 Ferramenta para modelação de produtos 7 320,00 - ...

437 006/20ST 25/05/2020 Ferramenta para modelação de produtos 3 600,00 - ...

437 011/20PX 10/08/2020 Ferramenta para modelação de produtos 4 000,00 ...

437 012/20PX 10/09/2020 Ferramenta para modelação de produtos 4 500,00 ...

Total de investimentos relevantes realizados 316 963,00

Análise dos requisitos legais de elegibilidade no âmbito do RFAI

Considerando, a informação prestada podemos concluir desde logo que são omissas as datas de início e fim do investimento que permita determinar com rigor o cumprimento de critérios de elegibilidade no âmbito do RFAI.

Contudo, face ao Quadro 78 A- do anexo D da declaração modelo 22, são identificados dois projetos, com início a 01/01/2020 e 31/12/2020, relacionados com as duas unidades produtivas que o SP tem em ... e em Anualmente, e desde 2014 o SP considera uma dotação de RFAI, relativo ao investimento em ativos fixos do período, os quais entram em funcionamento e começam a ser depreciados no mesmo período, considerando em cada período um projeto distinto, elaborando um relatório para o período do RFAI, estaque, sem informação específica quanto a um projeto concreto de investimento plurianual.

(...)

Ora, quer da análise efetuada à evolução do ativo fixo tangível, (...) quer na utilização recorrente e abusiva ao benefício fiscal do RFAI desde 2014 e que continua nos períodos posteriores a 2020, resulta claro que o SP efetua correntemente investimentos em ativos fixos, os quais são necessários à manutenção da fonte produtora.

(...)

Conforme é referido no documento do SP a estratégia da empresa tem como objetivo não só o aumento da capacidade de produção, mas também a diversificação da produção, com novos produtos, e ganhos de eficiência na respetiva produção.

Objetivos: “(i) aumentar a capacidade de fabrico de embalagens de plástico, (ii) capacitar para a produção de novos produtos, i.e., embalagens de plástico com especificidades técnicas distintas relacionadas com a dimensão e formato geométrico e novas finalidades/utilizações, e (iii) obter ganhos de eficiência na respetiva produção (redução do tempo de ciclo, e redução do tempo entre ciclos de produção).

Como é evidente, não basta ao sujeito passivo dizer que o investimento aumentou a capacidade de produção, ou que de forma vaga mencione também a diversificação da produção, impõe-se que seja feita a demonstração da capacidade instalada antes e após projeto, que concretize quais os novos produtos que se propõe fabricar relacionando o investimento necessário e identificando a unidade produtiva em que se propõe instalá-lo, e que exista de facto um projeto o que manifestamente não ficou demonstrado, nem através do

relatório elaborado pelo sujeito passivo, nem através da análise ao investimento que exporemos de seguida.

O que se constata é que pelo menos desde 2010, o sujeito passivo efetua aquisições isoladas de máquinas e moldes, porque é imprescindível no âmbito da atividade, para manter a fonte produtora, mas as aquisições isoladas de ativos não consubstanciam um "investimento inicial", sendo apenas elegíveis aquelas que se enquadrarem no âmbito de um projeto de investimento inicial direcionado para uma efetiva reestruturação da instalação fabril através de uma das quatro tipologias previstas. Ou seja, não basta aferir a elegibilidade das aplicações relevantes, somente com base no disposto no n.º 2 do artigo 22.º CFI, impõe-se a verificação prévia de umnexo de causalidade entre os ativos considerados elegíveis e o objetivo estratégico do projeto e sua coerência com a tipologia de investimento inicial invocada pelo sujeito passivo.

Conforme resulta do que acaba de se expor tem que se considerar, desde logo, incumprido o requisito que exige uma identificação clara e inequívoca do investimento realizado, designadamente e para além da identificação dos ativos que constituem o projeto de investimento, os seus objetivos concretos e a demonstração do enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, que é fundamental e, obviamente, deveria anteceder a dedução à coleta do respetivo benefício fiscal, o que não aconteceu (artigo 25º do CFI e artigo 7º da Portaria 297/2015).

De facto, o que foi encontrado no dossier relativo ao investimento e ao benefício fiscal do RFAI limita-se a meras listagens das aquisições de bens de investimento consideradas elegíveis para efeitos de quantificação deste benefício fiscal,

A informação do dossier relativo ao investimento e ao benefício do RFAI é genérica, sem qualquer identificação e justificação de um projeto de investimento integrado e agregador dos itens considerados, com objetivos e áreas de intervenção concretamente definidos, de forma a que seja justificado, entre outros, o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial, invalidando uma análise rigorosa dos critérios de elegibilidade no âmbito do RFAI. Muito pelo contrário, os equipamentos adquiridos encontram-se distribuídos pelas duas unidades produtivas uma em Santo Triso e outra na sede em ..., não tendo sido identificado um elemento agregador entre todos eles, que os interrelacione no sentido de constituírem um investimento inicial, distinto e incremental em relação ao pré-existente, consubstanciando investimentos correntes, necessários à manutenção da fonte produtores.

Da análise efetuada aos documentos suporte, verifica-se que um dos maiores investimentos foi uma máquina de injeção, existindo, no entanto, faturas alocadas à aquisição desta máquina, referentes à desmontagem, deslocação e carregamento da máquina 23, uma máquina já pré existente no ativo fixo tangível.

(...)

De igual modo, aquando da montagem da nova máquina, é referido que a mesma foi realizada com materiais e acessórios existentes.

(...)

Esta máquina foi instalada na unidade de produção de ..., contudo, pela descrição das faturas, configura um equipamento de substituição, e não integrado num investimento inicial.

Por outro lado, os restantes equipamentos adquiridos são moldes que foram afetos quer à unidade de ..., quer à unidade de

Apesar da insuficiência de informação no dossier do RFAI, o relatório de Gestão de 2020 contém informação importante quanto à real estratégia da A..., quer no que toca ao investimento e à sua finalidade quer quanto à intenção de criação de emprego.

(...)

Não estando aqui implícita uma estratégia de aumento da capacidade instalada, apenas uma redução de custos e uma diferenciação de produtos que podemos entender como uma diversificação da produção, e tal como consta também do dossier do RFAI, apesar de no final o SP classificar tudo como aumento da capacidade. Contudo, estando em causa a diversificação da produção, um dos requisitos, que terá que ser cumprido é de que os investimentos relevantes excedam em 200% o valor líquido dos ativos que são reutilizados, de acordo com os registos do período de tributação anterior ao do início da realização do investimento, conforme estipula o n.º 2 do art.º 3.º da Portaria 297/2015 de 21/09.

Sendo o dossier omissivo, quanto ao início e fim do investimento elegível, mas atendendo à informação do quadro 78A do Anexo D, consideramos o início a 01/01/2020, e comparamos com a informação relativa ao período de tributação anterior 2019, da qual resulta que o valor do líquido do ativo fixo em 2019 é de 2.317.069,63 €, pelo que o investimento elegível de 2020 que ascende a 316 963,00 € é manifestamente inferior aos 200% necessários para o investimento ser considerado elegível.

Foram analisados os mapas de amortizações, e o balancete relativo às contas de ativos fixos, verificando-se que a empresa possui um significativo número, de máquinas e equipamentos de uso específico os quais se encontram totalmente depreciados. A conta 4331 - Equipamento

básico, apresenta um valor de 12.416.743,81 €. As depreciações acumuladas referentes a estes equipamentos ascendem a 10.531.165,97 €.

Da mesma análise se verifica que ainda fazem parte do ativo, máquinas com mais de 25 anos, as quais se encontram totalmente depreciadas, há muitos anos, e possivelmente não se encontram em funcionamento estando a ser substituídas por outras. A vida útil considerando a taxa de depreciação praticada pelo SP são 6 anos.

Por outro lado, a análise do balancete do ativo fixo tangível demonstra que correntemente é realizado investimento em máquinas e moldes, considerando-se este investimento necessário à manutenção da fonte produtora e não um investimento inicial elegível no âmbito do RFAI.

(...)

Como se conclui da análise do quadro anterior o investimento em ativos fixos tangíveis realizado em 2020 é um investimento corrente, que o SP realiza regularmente, pelo menos desde 2010 (uma vez que para períodos anteriores não é possível fazer esta análise) com a compra de novas máquinas de injeção de moldes e/ou dos próprios moldes, tratando-se de um investimento necessário à manutenção da fonte produtora, uma vez que os equipamentos utilizados sofrem desgaste e tornam-se obsoletos. Como atrás se referiu, o SP tem registados no ativo fixo, máquinas com mais de 25 anos, quando o período de vida útil das mesmas é de 6 anos, conforme apresentado no mapa de depreciações do próprio sujeito passivo.

Também no que se refere aos moldes, todos os anos o SP efetua um investimento em moldes, uma vez que quer pela utilização e desgaste, recorde-se que o período de vida útil é de 3 anos, quer pela exigência de produtos distintos por parte do mercado, é um investimento necessário à manutenção da fonte produtora e não enquadrado numa das tipologias do RFAI como investimento inicial.

(...)

Face ao exposto não é considerado elegível o investimento constante do RFAI referente ao dossier de 2020, no montante de 316.963,00 € a que corresponde uma dotação de 79.240,75 €.

V.1.2 –Reposição do benefício Fiscal RFAI relativo a 2019

De igual forma, considerando o relatório do RFAI de 2019 e o relatório de gestão, do qual se transcreve a parte referente aos recursos humanos

4. Recursos Humanos

4.1. Actividade 2019

Durante o ano de 2019, a A... , S.A. aumentou o número de colaboradores de 173 para 176. Na sequência do que tinha acontecido em 2018, o aumento de pessoas em 2019 foi para fazer face ao aumento da matéria-prima transformada e para responder à maior exigência dos clientes da indústria automóvel.

Tendo em conta os planos para 2020, devemos reduzir o número de colaboradores de face a 2019. Conforme tem sido habitual contratar, temporariamente, cerca de 6 trabalhadores para o período de época alta, para 2020 o que se pretende é otimizar os recursos humanos de modo a não efectuar contratação externa.

Em suma, a A... , S.A. terminou o ano com **176 colaboradores**, dos quais 99 nas instalações de , 1 no armazém de Setúbal e 76 nas instalações de).

Na seguinte tabela podemos ver a distribuição dos colaboradores, pelos vários departamentos da empresa:

Departamento	Peniche		Setúbal		Santo Tirso		Total		%	
	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018
Produção	66	66	0	0	60	58	126	124	72%	72%
Logística	6	6	1	1	7	7	14	14	8%	8%
Admin e Financeiro	8	8	0	0	2	2	10	10	6%	6%
Comercial	10	10	0	0	4	3	14	13	8%	8%
Técnico	9	9	0	0	3	3	12	12	7%	7%
Total	99	99	1	1	76	73	176	173	100%	100%
%	56%	57%	1%	1%	43%	42%	100%	100%		

Conforme informação do relatório de gestão, em 2019 a A... termina o ano com 176 trabalhadores, mais 3 comparativamente a 2018.

Conforme informação do Relatório Único da Segurança Social de 2020, o número de pessoas ao serviço da A... a 31 de dezembro de 2019 era de 176, a 31 de dezembro de 2020 de 173, a 31 de dezembro de 2021 de 166 e a 31 de dezembro de 2022 de 170.

Ainda da informação do Anexo B do referido relatório, se conclui que saíram em 2020, mais 5 trabalhadores do que entraram.

Em face do exposto, concluímos que SP não manteve nenhum dos 3 postos de trabalho que criou em 2019, e que estava obrigado a manter até 2024.

Assim, o benefício fiscal relativo ao RFAI, deduzido à coleta no período de 2019 no montante de 158,798, 46 €, deverá ser repostado, por incumprimento do requisito essencial de criação e manutenção dos postos de trabalho previsto na alínea f) do n.º4 do art.º 22º do Código Fiscal do Investimento. Valor este que será repostado no campo 372 do Quadro 10 da declaração modelo 22 de IRC.”

6. O Relatório da Inspeção Tributária indica ainda ter a Requerente infringido o disposto nos artigos 120.º, do Código do IRC e 22.º e 23.º, do CFI, infrações puníveis pelos artigos 119.º, n.º 1 e 26.º, n.º 4, do RGIT e serem devidos juros compensatórios sobre os valores em falta, nos termos do artigo 35.º, da LGT, por remissão do artigo 102.º, do Código do IRC; (Cfr. doc. 4 junto com PPA e PA).

7. A evolução no consumo total de matérias primas e de Valor Bruto da Produção da Requerente, do exercício de 2019 para 2021, foi a que consta do quadro seguinte (artigo 12 do PPA, não contraditado pela Requerida):

Ano	Consumo total de Matérias-primas	Acréscimo
2019	4 499	-
2021	4 952	11,17%

Ano	VBP	Acréscimo
2019	20 187 727	-
2021	21 871 973	20,77%

8. No ano de 2019, a Requerente celebrou contratos de trabalho a termo certo com sete colaboradores, quatro para o estabelecimento de ... e três para o estabelecimento de ...; (cfr. docs. 10 a 16 juntos com o PPA).
9. Todos os colaboradores contratados pela Requerente em 2019 constavam das declarações de remunerações entregues à Segurança Social por referência ao mês de março de 2024; (cfr. docs. 8 e 9 juntos com o PPA).
10. Com base nas correções constantes do RIT, a AT emitiu, em 14 de dezembro de 2023, a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2020, as liquidações de juros compensatórios n.ºs 2023... e 2023..., e a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., de que resultou o valor a pagar de € 261 034,97, até 05.02.2024; (cfr. docs. 1, 2 e 3 juntos com o PPA).
11. As liquidações de juros compensatórios n.ºs 2023 ... e 2023..., referem-se, respetivamente, ao recebimento indevido da quantia de € 44 110,91 e ao retardamento da liquidação no montante de € 194 465,05, valores a que foi aplicada a taxa de 4%; (cfr. doc. n.º 2 junto com o PPA).
12. O pedido de pronúncia arbitral deu entrada no CAAD em 03.05.2024; (cfr. registos do CAAD).

B. Factos não provados:

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada:

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados e como não provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao PA, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

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. DAS QUESTÕES DECIDENDAS

A fim de dirimir o litígio que opõe a Requerente à Autoridade Tributária e Aduaneira, cabe ao Tribunal Arbitral decidir das questões que se enunciam:

A – Se a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, padece de inconstitucionalidade orgânica, por violação do princípio da legalidade tributária e da reserva de lei consagrados nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, por consubstanciar norma delimitadora da incidência objetiva de um benefício fiscal;

B – Se, não sendo a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, organicamente inconstitucional, os investimentos efetuados pela Requerente

preenchem os requisitos de “investimento inicial”, na modalidade de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;

C – Se se mostram preenchidos os requisitos de criação de postos de trabalho, a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º, do Código Fiscal do Investimento (CFI), e;

D – Se, no exercício de 2020, poderia ser reposto o benefício fiscal (RFAI) deduzido no exercício de 2019.

V.1. Da inconstitucionalidade da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, por violação dos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa.

A Requerente imputa à alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o vício de inconstitucionalidade, por entender tratar-se de norma inovadora relativamente ao enunciado do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, na medida em que, tendo natureza regulamentar, veio limitar o âmbito objetivo de aplicação do benefício fiscal nele previsto.

É a seguinte a redação das normas alegadamente em confronto:

Artigo 22.º, do CFI — Âmbito de aplicação (do RFAI) e definições

(...)

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.*
(...)”

Artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro — **Âmbito de aplicação** (do RFAI)

(...)

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

(...)

d) *Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando -se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*

(...)”

O Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, tem como lei habilitante a Lei n.º 44/2014 de 11 de julho, através da qual a Assembleia da República concedeu autorização ao Governo para “*aprovar um novo Código Fiscal do Investimento, revogando o Decreto -Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, e adaptando os regimes de benefícios fiscais ao investimento e à capitalização das empresas às novas regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de Estado para o período 2014 -2020, tendo em vista a promoção da competitividade da economia portuguesa e a manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento, à criação de emprego e ao reforço dos capitais próprios das empresas*”. (artigo 1.º).

Quanto ao sentido e extensão da autorização legislativa, determinou o artigo 2.º, da Lei n.º 44/2014 de 11 de julho, que a mesma visava, especificamente quanto ao Regime Fiscal de

Apoio ao Investimento (RFAI) (n.º 3): “a) Adaptar o regime às disposições europeias em matéria de auxílios de Estado para o período 2014-2020, nomeadamente: i) Às disposições constantes do Regulamento geral de isenção por categoria, que define as condições sob as quais certas categorias de auxílios podem ser consideradas compatíveis com o mercado interno; ii) Às regras previstas no mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional; b) Prorrogar a vigência do regime até 31 de dezembro de 2020; c) Definir o âmbito regional e setorial de aplicação do benefício em conformidade com as regras europeias e o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional; d) Definir os limites dos benefícios fiscais a conceder, nomeadamente em função das regiões elegíveis ao abrigo da legislação europeia aplicável, e, no caso de empresas recém-constituídas, permitir uma dedução à coleta até à concorrência da mesma relativamente às aplicações relevantes efetuadas no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes; e) Prever que a parte da dedução à coleta que não possa ser deduzida por insuficiência de coleta possa ser deduzida até 10 períodos de tributação posteriores; f) Reforçar os mecanismos de fiscalização e controlo deste regime de benefícios.”.

O Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento, utilizando a autorização legislativa concedida pela Assembleia da República ao Governo, com o objeto, sentido e extensão estabelecidos pela Lei n.º 44/2014 de 11 de julho, declarou no seu preâmbulo que “o Governo considerou premente a revisão do Código Fiscal do Investimento de modo a, por um lado, adaptá-lo ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 e, por outro lado, reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas.”.

Em cumprimento da declaração preambular, passou a constar do artigo 1.º do Código Fiscal do Investimento, na redação inicial e em vigor à data dos factos:

“Artigo 1.º - Objeto

(...)

2 — *O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).”*

A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, tendo por objeto, nos termos do seu artigo 1.º, proceder “à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (adiante RFAI) e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (adiante DLRR) estabelecidos, respetivamente, nos Capítulos III e IV do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), ao abrigo do qual foram aprovados (...)”, estabeleceu na alínea d) do n.º 2 do seu artigo 2.º, que “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”.

Muito embora o artigo 22.º, do CFI, ao definir o âmbito de aplicação do RFAI, do qual depende a atribuição dos benefícios fiscais indicados no artigo 23.º, do CFI, não contenha no seu enunciado literal qualquer referência ao critério estabelecido na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, não poderá esta, enquanto regulamento de execução do CFI e atendendo ao elemento sistemático, ser tida por organicamente inconstitucional ao remeter para as normas do RGIC, instrumento de Direito da União Europeia ao abrigo do qual foi concedida, pela Lei n.º 44/2014 de 11 de julho, autorização legislativa ao Governo para aprovação do novo Código Fiscal do Investimento, concretizada pelo Decreto-

Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, Código que expressamente remete, no seu artigo 1.º, para o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, (RGIC).

V.2.Dos investimentos realizados pela Requerente no exercício de 2020

A alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, para o qual remete a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, define «Investimento inicial», como sendo *“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”*.

Embora considerando a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, a Requerente pretende provar que, ainda assim, que o investimento por si realizado no exercício de 2020, designadamente com a aquisição de máquinas e de ferramentas utilizadas em diferentes fases do processo produtivo, nomeadamente, pela aquisição da máquina Erlenbach Emmotion 1.6 – 1485/1285, com molde de 8 cavidades e citagem automática, instalada no estabelecimento fabril de ..., configura “investimento inicial”, na modalidade de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, que lhe permitiram obter ganhos de eficiência na produção.

A fim de demonstrar a realização de investimentos suscetíveis de beneficiar do RFAI, são impostas aos sujeitos passivos determinadas obrigações acessórias, designadamente as previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º, do CFI:

“Artigo 25.º - Obrigações acessórias

1 — A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º, é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

2 — Do processo de documentação fiscal relativo ao exercício da dedução deve ainda constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22.º.

(...)"

Em complemento do artigo 25.º, do CFI, dispõe o artigo 7.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro:

“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.”

De acordo com o Relatório da Inspeção Tributária, após análise do Dossier Fiscal, do Dossier dos Benefícios Fiscais e do mapa de apuramento das amortizações e depreciações, concluiu a AT que o investimento realizado pela Requerente no exercício em análise não cumpre os requisitos para ser considerado investimento inicial em qualquer das modalidades legalmente previstas, mas antes investimento de substituição e de manutenção.

Sobre o conceito de investimento inicial, na modalidade de aumento da capacidade instalada, invocado pela Requerente, já a jurisprudência arbitral se pronunciou por diversas vezes.

Citamos, a tal propósito, o Acórdão proferido no processo n.º 229/2022-T:

“Na verdade, o investimento de substituição permite apenas aumentos marginais de produção enquanto o investimento inicial é de expansão e visa incrementar substancialmente a capacidade instalada, com potencial para o crescimento do negócio, geralmente considerado quando superior a 20%.

Portanto, o que qualifica o investimento como inicial, na modalidade de aumento da capacidade instalada, é este efeito, que, ocorrendo, não pode ser revertido por ter alguma relação com os equipamentos já existentes.

Este entendimento tem tido acolhimento maioritário da jurisprudência arbitral, salientando, entre outros, a decisão no processo n.º 574/2020-T, de Setembro de 2021, ou no processo 567/2021, de Junho de 2022, neste nos seguintes termos: “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”.

Tendo em conta a factualidade descrita no Relatório de Inspeção Tributária, designadamente quanto ao investimento efetuado pela Requerente na aquisição da máquina de injeção, cuja montagem “*foi realizada com materiais e acessórios existentes*” e moldes, que a AT considerou investimento necessário à manutenção da fonte produtora, não elegível no âmbito do RFAI, este só poderia ser considerado investimento inicial, na modalidade de aumento da capacidade de um estabelecimento existente, se propiciasse um significativo aumento do Valor Bruto de Produção.

Aumento que mal superou os 20% em 2021, conforme a Requerente esclarece no PPA e ainda que, devido à pandemia Covid 19, se tivesse registado uma diminuição da atividade económica no ano de 2020, afigura-se não ter o investimento realizado neste exercício contribuído para aumentar significativamente a capacidade dos estabelecimentos da Requerente no cômputo dos dois exercícios indicados, não podendo, assim, ser considerado um investimento inicial, para efeitos de RFAI.

A conclusão de que o investimento realizado pela Requerente no exercício de 2020 não consubstancia um investimento inicial suscetível de beneficiar do RFAI dispensa o conhecimento do requisito atinente à criação de postos de trabalho a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 2.º, do CFI, no mesmo exercício.

V.3. Reposição do Benefício Fiscal RFAI relativo ao 2019

Considerou-se, no Relatório da Inspeção Tributária, que, tendo por base na informação do relatório de gestão da Requerente e no Relatório Único da Segurança Social de 2020, que em 2019 estavam ao seu serviço mais três trabalhadores do que em 2018, e que em 2020, saíram mais 5 trabalhadores do que entraram, concluindo que o SP não manteve nenhum dos três postos de trabalho que criou em 2019, e que estava obrigado a manter até 2024.

Por seu turno, a Requerente contrapõe e prova documentalmente que os sete colaboradores que assumiu em 2019 ainda se encontravam ao serviço da empresa em março de 2024 e que, ainda que o raciocínio expandido pela AT no Relatório da Inspeção Tributária estivesse correto, de que os trabalhadores que saíram em 2020 foram precisamente os contratados em 2019, a correção relativa à reposição do RFAI de 2019 apenas poderia ter ocorrido em 2020, em caso de incumprimento do disposto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º, do CFI.

Uma das condições de aplicação do RFAI, para além da criação e manutenção de postos de trabalho causalmente ligados ao investimento beneficiário, a que alude a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º, do CFI, é que os sujeitos passivos de IRC mantenham os bens objeto de investimento relevante “*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*”, como determina a alínea c) do n.º 4 do mesmo artigo 22.º, do CFI.

Caso não seja cumprido aquele requisito legal, dispõe o artigo 26.º, do CFI:

“Artigo 26.º - Incumprimento

Em caso de incumprimento do disposto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º, é adicionado ao IRC relativo ao período de tributação em que o sujeito passivo alienou os bens objeto do investimento o imposto que deixou de ser liquidado em virtude do presente regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 10 pontos percentuais.”

Ora, naturalmente que, a fim de comprovar o incumprimento dos critérios de que depende a aplicação do benefício fiscal no exercício de 2019, deveria a Requerida, em primeiro lugar,

ter procedido à análise da documentação fiscal da Requerente para aquele exercício, a fim de determinar se esta efetuou, ou não investimento relevante, e, em caso afirmativo, se os bens objeto desse investimento foram alienados antes de decorrido o período mínimo definido pela alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º, do CFI, mais concretamente no exercício de 2020.

Apenas nas apontadas circunstâncias, poderia o RFAI deduzido no exercício de 2019 acrescer ao ano de 2020, caso contrário, deveria a correção ser imputada ao exercício de 2019, para o que os Serviços de Inspeção Tributária não estavam credenciados (cfr. os artigos 46.º e 47.º, do RCPITA), pois a ordem de serviço ao abrigo da qual foi aberto o procedimento inspetivo limita o seu âmbito temporal ao exercício de 2020.

Como decorre do Relatório da Inspeção Tributária, a motivação para a reposição do Benefício Fiscal RFAI relativo a 2019, foi o decréscimo do número de trabalhadores da empresa de 31 de dezembro de 2019 para 31 de dezembro de 2022, sem que se apurasse se se mantinham ou não os postos de trabalho criados no âmbito do investimento efetuado em 2019.

Pelos motivos expostos, não pode manter-se a correção relativa à reposição do benefício fiscal do RFAI de 2019, da quantia de € 158 798,46, devendo a liquidação impugnada ser, nessa medida, julgada ilegal, com a sua conseqüente parcial anulação.

V.4. Da liquidação de juros compensatórios

A Requerente imputa à liquidação de juros compensatórios o vício de falta da fundamentação exigida pelo artigo 35.º, n.º 1, da LGT, alegando que a AT se limitou a exigir, de forma automática, sem qualquer ponderação da culpa, os valores que considerou devidos a título de juros compensatórios, devendo, por esse motivo, ser declarada a sua ilegalidade.

Dispõe o n.º 1 do artigo 35.º, da LGT:

“Artigo 35.º Juros compensatórios

1 - São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

(...)"

Tem sido jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Administrativo que “A responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência).”¹

Do mesmo modo tem o Supremo Tribunal Administrativo entendido que “Quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respetivo.”²

Porém, “Verificando-se porventura que o eventual atraso na liquidação se ficou antes a dever a mera e compreensível divergência de critérios entre a AF e o contribuinte ou a erro desculpável deste, não são devidos aqueles juros.”³

Do ponto de vista formal, “Está cumprido o dever legal de fundamentação se na liquidação de juros compensatórios estão explicitados o motivo da liquidação (ter havido retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo (...)) e se constam a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se aplica a taxa de juro, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do art. 559º nº 1 do C Civil) e o valor dos juros.”⁴

Revertendo para a situação dos autos, recorda-se que o Relatório da Inspeção Tributária qualifica a conduta da Requerente, da qual resultou imposto em falta, como infração aos artigos 120.º, do Código do IRC, 22.º e 23.º, do CFI, como contraordenação prevista e punível pelo artigo 119.º, n.º 1, do RGIT, a título de negligência, por remissão do n.º 1 do artigo 24.º, do mesmo RGIT.

É a seguinte a redação do n.º 1 do artigo 119.º, do RGIT:

Artigo 119.º Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes

¹ Cfr. o Acórdão do STA, de 02.02.2022, Processo n.º 0671/18.1BELLE.

² Acórdão do STA, de 23.04.2013, Processo n.º 01195/12.

³ Acórdão do STA, de 23.10.2002, Processo n.º 01145/02.

⁴ Acórdão do STA, de 09.03.2016, Processo n.º 0805/15.

1 - As omissões ou inexatidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contraordenação prevista no artigo anterior, praticadas nas declarações e comunicações, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração, nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que em formato digital, ou noutros documentos fiscalmente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exibidos, são puníveis com coima de € 375 a € 22 500. (...)”.

Não se afigurando que o erro na qualificação do investimento efetuado pela Requerente no exercício de 2020, de que resultou a correção à dotação e dedução RFAI desse período de tributação, no valor de € 79 240,75 se tenha ficado a dever a mera e compreensível divergência de critérios entre a AT e o contribuinte ou a erro desculpável deste e, indicando a “Demonstração de liquidação de juros” as normas legais aplicáveis, o período a que se reportam os juros compensatórios, a taxa e a matéria coletável respetivas, bem como os motivos pelos quais foram liquidados, deverá a liquidação ser mantida, na medida em que o for o montante do imposto que se mostrar devido.

V.5. Questões de conhecimento prejudicado

Fica prejudicado o conhecimento da questão referente à correção das Tributações autónomas – Encargos efetuados ou suportados relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, constante de fls. 28 e 29 do Relatório de Inspeção Tributária e que, embora integrando a liquidação impugnada, não vem especificamente contestada no pedido de pronúncia arbitral.

V.6. Do pedido de restituição do indevido e juros indemnizatórios

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 – primeira parte, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010),

devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, entre os quais o de apreciar pedidos de juros indemnizatórios.

Em consequência da procedência do pedido de anulação dos atos tributários, fica a AT vinculada, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, a *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que inclui, para além da restituição do indevido, *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*.

De igual modo, o n.º 1 do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que *“1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, que fixa o momento a partir do qual os mesmos são devidos, por erro imputável aos serviços (n.ºs 1 e 2) ou por “outras circunstâncias” (n.º 3), bem como a respetiva taxa (n.º 4) e a consequência do atraso na execução da sentença transitada em julgado (n.º 5).

Como resulta de quanto vem sido expandido e, antecipando a decisão final, dir-se-á que o pedido de pronúncia arbitral é parcialmente procedente, o que determina a anulação parcial da liquidação impugnada, motivada por erro da AT quanto aos pressupostos e facto e de direito

em que assentou, o que determina a restituição da prestação tributária indevidamente paga pela Requerente, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT.

VI. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide-se em, julgando parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral:

a. Determinar a anulação da liquidação de IRC n.º 2023... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., na parte respeitante à reposição do benefício fiscal RFAI relativo ao ano de 2019;

b. Condenar a Requerida na restituição da prestação tributária indevidamente paga pela Requerente, a calcular em execução da presente decisão arbitral;

c. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios a computar sobre o valor da anulação do imposto e juros compensatórios indevidamente pagos, desde a data do pagamento até à emissão da respetiva nota de crédito.

VII. VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **261 034,97** (duzentos e sessenta e um mil, trinta e quatro euros e noventa e sete cêntimos), indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

VIII. CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € **4 896,00** (quatro mil, oitocentos e noventa e seis euros), a repartir entre a Requerente, na proporção de 33,44% e a Autoridade Tributária e Aduaneira, em 66,56%.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de dezembro de 2024.

Os Árbitros,

(Regina Almeida Monteiro - Presidente)

(Fernando Manuel dos Santos Cardoso - Adjunto)

(Mariana Vargas – Adjunta e Relatora)

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.