

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 821/2023-T

Tema: IRC 2020. RFAI – investimento relevante; criação de postos de trabalho.

SUMÁRIO

- I. Para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), as peças e materiais adquiridos em estado novo para acoplar a novas máquinas industriais (fornecidas por entidade externa), com vista à produção de um produto inovador no mercado nacional, e as obras nas instalações fabris do sujeitos passivo destinadas a adaptar as mesmas a novas máquinas industriais e a um novo processo de produção, com características técnicas também inovadoras, fazem parte integrante de um “investimento inicial”, na modalidade de “*diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento*”.**

- II. O requisito de atribuição do benefício fiscal RFAI a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não pressupõe a criação líquida de postos de trabalho, mas a criação de postos de trabalho e a sua manutenção pelo período legalmente previsto.**

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Professora Doutora Rita Correia da Cunha (Árbitro presidente), Professora Doutora Clotilde Celorico Palma e Dra. Sofia Quental (Árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

1.

RELATÓRIO

A. Identificação das partes

A..., **S.A.**, com o NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ..., ... (doravante designada por “Requerente”), veio, em 16 de novembro de 2023, 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 e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante “AT” ou “Requerida”), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

B. Objeto do pedido

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2023 ..., e da demonstração de acerto de contas n.º 2023 ..., referentes ao exercício de 2020, de que resultou o valor a reembolsar de € 83.882,10.

A correção de € 40.302,51, efetuada à dotação do benefício fiscal respeitante ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”) do período de 2020, apenas se refletiu no saldo que transita para o período de tributação seguinte (Anexo D, da Dec. Mod.22), não tendo concorrido para o apuramento do IRC do período de tributação de 2020 e, portanto, não está refletida na liquidação impugnada.

C. Tramitação processual

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 20 de novembro de 2023 e automaticamente notificado à AT. 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 do CAAD designou as signatárias como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo estas comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 30 de dezembro de 2023.

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, a AT fez juntar o processo administrativo (“PA”) e apresentou resposta ao PPA em 4 de março de 2024, defendendo, em suma, a manutenção da liquidação de IRC impugnada, com remissão expressa para o Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”).

Em 6 de março de 2024, o Tribunal Arbitral agendou a reunião do artigo 18.º do RJAT para dia 8 de maio de 2024, notificando a Requerente para, querendo, exercer o contraditório relativamente à questão prévia suscitada pela Requerida na resposta, e a Requerida para juntar ao processo arbitral os autos de procedimento inspetivo que sustentam o ato de liquidação adicional de IRC, para o período de tributação de 2020, com todas as peças e documentos que o integram e bem assim os documentos de evidência utilizados durante o processo de inspeção.

Em 18 de março de 2024, a Requerente respondeu à questão prévia suscitada pela Requerida, relativamente à competência matéria do Tribunal Arbitral.

A pedido da Requerente, e por razões logísticas não imputáveis às Partes ou ao Tribunal Arbitral, a reunião do artigo 18.º foi adiada, por duas vezes, ficando agendada para 17 de setembro de 2024.

Em 25 de julho de 2024, a Requerente veio juntar os contratos de trabalhos dos seus colaboradores de 2018 a 2022, uma tabela que demonstra a criação líquida de postos de trabalho

e a sua manutenção, referentes ao período de 2020, e uma listagem resumo dos colaboradores ativos entre janeiro de 2018 e dezembro de 2023.

Na reunião realizada em 17 de setembro de 2024, foi inquirida a testemunha arrolada pela Requerida (B..., inspetor tributário) e as testemunhas apresentadas pela Requerente (C..., responsável pela área da inovação e qualidade da Requerente; D..., consultora na área fiscal, no regime de prestação de serviços; E..., contabilista certificada, diretora financeira da Requerente desde 2016).

Ambas as partes apresentaram alegações escritas, tendo a AT Requerida exercido o seu direito ao contraditório relativamente a documentos juntos pela Requerente no decorrer do processo arbitral.

SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 30 de janeiro 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.

Não obstante a liquidação de IRC impugnada determinar um valor de reembolso, e a correção efetuada pela AT à dotação do RFAI do período de 2020 (no montante de € 40.302,51) não se encontrar refletida na mesma liquidação, o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar o PPA, porquanto a única forma de a Requerente impugnar tal correção é efetivamente impugnar a liquidação adicional proveniente da inspeção que determinou a correção.

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.

QUESTÕES DECIDENDAS

As questões que o Tribunal Arbitral é chamado a decidir, tendo em vista a composição do litígio que opõe Requerente e Requerida, são as seguintes:

A – Se os investimentos efetuados pela Requerente no exercício de 2020, no denominado Projeto B, integram o conceito de investimento inicial, na modalidade de “*diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento*”, para efeitos do disposto no § 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (“RGIC” – Regulamento Geral de Isenção por Categoria, publicado no Jornal Oficial da União Europeia L 187, de 26.06.2014), e no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (“CFI”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro?

B – Se a AT violou o princípio da verdade material?

MATÉRIA DE FACTO

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao PPA e a PA, bem como dos depoimentos das testemunhas arroladas pela Requerente e pela Requerida, fixa-se como segue:

Factos Provados

1. A Requerente é uma sociedade comercial que se caracteriza como PME e que exerce, a título principal, a atividade de fabricação de linhas de costura, a que corresponde o CAE 13104, e que, dispendo de contabilidade organizada e informatizada nos termos da lei comercial e fiscal, está enquadrada no regime normal de tributação de IRC (factos não controvertidos).
2. A Requerente desenvolve a sua atividade em dois estabelecimentos, um sito na União de Freguesias de ..., ... (... e ...), e outro na freguesia de ..., concelho de Guimarães (prova testemunhal).
3. No início do ano de 2016, a Requerente iniciou dois novos projetos de investimento, que se prolongaram até 2020, incluindo o designado Projeto B - Diversificação da atividade no seu estabelecimento de Barcelos, através da aposta numa nova linha de produção para novos produtos, essencialmente destinados a exportação (prova testemunhal).
4. O Projeto B traduziu-se na fabricação de novos produtos até aí não existentes no mercado nacional – a produção de “*cocoons*” – que lhe permitiu aceder a novos setores do mercado internacional (prova testemunhal).
5. A implementação do Projeto B passou pela criação de I&D interno, o que implicou a aquisição, em 2020, de várias peças / materiais necessários à adaptação de máquinas já existentes (prova testemunhal), conforme a seguinte tabela contida no RIT:

Quadro XIII – Listagem investimentos não elegíveis, projeto B, RFAI, ano 2020

Data	Documento	Descrição	Projeto	Valor aquisição	Crédito fiscal
25/03/2020	6/B20	Materiais diversos	B	811,00 €	202,75 €
31/03/2020	8/B20	Materiais diversos	B	564,00 €	141,00 €
01/04/2020	9/B20	Equipamentos de suporte à atividade produtiva	B	1 489,99 €	372,50 €
07/04/2020	7/B20	Equipamentos de suporte à atividade produtiva	B	1 070,00 €	267,50 €

Data	Documento	Descrição	Projeto	Valor aquisição	Crédito fiscal
01/10/2020	24/B20	Equipamentos de suporte à atividade produtiva	B	1 078,00 €	269,50 €
		TOTAL		5.102,99 €	1.253,25 €

6. De forma a adaptar as suas instalações fabris às novas máquinas e a um novo processo produtivo, a Requerente realizou várias obras em 2020 (nomeadamente, a instalação de um novo quadro elétrico e de um novo sistema de água para abastecer as novas máquinas, e a realização de novas marcações no chão para delimitar as áreas de trabalho e assegurar

a segurança dos trabalhadores) (prova testemunhal), tendo sido necessário, para o efeito, adquirir os materiais descritos na seguinte tabela contida no RIT:

Quadro XIV – Listagem investimentos não elegíveis, projeto B, RFAI, ano 2020

Data	Documento	Descrição	Projeto	Valor aquisição	Crédito fiscal
05/02/2020	2/B20	Obras de construção, ampliação e reparação de edifício	B	97,08 €	24,27 €
07/02/2020	1/B20	Pintura do edifício	B	426,01 €	106,50 €
10/02/2020	3/B20	Pintura do edifício	B	741,24 €	185,31 €
03/03/2020	4/B20	Pintura do edifício	B	350,00 €	87,50 €
29/09/2020	21/B20	Obras de construção, ampliação e reparação de edifício	B	2 654,77 €	663,69 €
01/10/2020	24/B20	Equipamentos de suporte à atividade produtiva	B	1 078,00 €	269,50 €
09/10/2020	19/B20	Obras de construção, ampliação e reparação de edifício	B	782,70 €	195,68 €
14/10/2020	20/B20	Obras de construção, ampliação e reparação de edifício	B	360,03 €	90,01 €
25/11/2020	25/B20	Reparação de fachada do edifício	B	565,00 €	141,25 €
TOTAL				7.054,83 €	1.763,71 €

7. No exercício de 2020, a Requerente criou postos de trabalho, que manteve até 2022 (Cfr. Docs. juntos aos autos em 25 de julho de 2024 e prova testemunhal).
8. A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo, realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI20220... da direção de Finanças de Braga, visando o “*controle de sujeitos passivos que usufruíram de benefícios fiscais*”, com referência ao ano de 2020 (Cfr. PA).
9. Na sequência do procedimento inspetivo, foi notificado o Relatório de Inspeção Tributária (RIT), do qual consta, designadamente, o seguinte:

“Da análise efetuada à listagem dos investimentos considerados relevantes para efeitos de RFAI, do ano de 2020, concluímos que parte dos mesmos não integram o conceito de “investimento inicial”, legalmente previsto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/09, na medida em que consubstanciam investimentos necessários que decorrem do normal funcionamento de uma atividade industrial.

Os auxílios de Estado com finalidade regional não se destinam a financiar as necessidades de investimento para a realização da atividade de exploração corrente, nem se destinam ao funcionamento das atividades pré-existentes, ainda que permitam ganhos de eficiência e/ou de produtividade, uma vez que não é a manutenção das atividades que promove o crescimento, o desenvolvimento sustentável e a criação de emprego, é o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais.

Com efeito, verificou-se que foram consideradas elegíveis despesas como peças e motores consentâneos com reparações e melhorias de máquinas já existentes assim como aquisições de equipamentos diversos para as linhas de produção e/ou outros equipamentos de substituição, as quais traduzem gastos resultantes da atividade normal da empresa, cujo fim último será a substituição de material de desgaste rápido, atualização ou complemento da capacidade existente (investimentos que teria sempre de fazer, devido a desgaste, obsolescência, adaptação a novas marcas ou novos modelos, etc), não enquadráveis no conceito de investimento inicial, conforme vem definido na al d), do n.º1, do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/09 e, portanto, não elegíveis para efeitos de RFAI:

Quadro XIII – Listagem investimentos não elegíveis, projeto B, RFAI, ano 2020

Data	Documento	Descrição	Projeto	Valor aquisição	Crédito fiscal
25/03/2020	6/B20	Materiais diversos	B	811,00 €	202,75 €
31/03/2020	8/B20	Materiais diversos	B	564,00 €	141,00 €
01/04/2020	9/B20	Equipamentos de suporte à atividade produtiva	B	1 489,99 €	372,50 €
07/04/2020	7/B20	Equipamentos de suporte à atividade produtiva	B	1 070,00 €	267,50 €

Data	Documento	Descrição	Projeto	Valor aquisição	Crédito fiscal
01/10/2020	24/B20	Equipamentos de suporte à atividade produtiva	B	1 078,00 €	269,50 €
		TOTAL		5.102,99 €	1.253,25 €

Acresce também referir que o sujeito passivo não demonstrou a verificação da condição subjacente à tipologia do investimento inicial indicada no o n.º2 do artigo 3.º da referida portaria, qual estabelece que “nos casos em que o investimento inicial consista na diversificação da atividade de um estabelecimento existente, as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200% o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento.

No que respeita às despesas com a conservação e manutenção do edifício fabril, as mesmas também não configuram um investimento inicial de acordo com a alínea d), do n.º2 do art.º 2.º da referida portaria.

Com efeito, de acordo com o n.º 5 do artigo 22.º do CFI, “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”, pelo que, apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em “adições”, excluindo, portanto, os investimentos de substituição.

As despesas com a reparação do edifício original têm subjacente uma natureza de substituição de parte das instalações fabris, que, ao longo dos anos, se foi deteriorando, tornando-se necessário realizar obras de conservação e reparação. O aumento da capacidade de um estabelecimento existente tem que ter um carácter totalmente incremental, não podendo confundir-se com mera substituição, atualização ou complemento da capacidade existente (investimentos que teria sempre que fazer devido a desgaste, obsolescência, etc.), ainda que permita ganhos de eficiência ou aumentos marginais de capacidade.

Estando assim, em causa investimentos relacionados com a conservação/ reparação de edifícios, os mesmos traduzem-se em meros investimentos de substituição e não em adições, como tal não podem ser considerados elegíveis para efeitos de cálculo do valor do crédito fiscal RFAI:

Quadro XIV – Listagem investimentos não elegíveis, projeto B, RFAI, ano 2020

Data	Documento	Descrição	Projeto	Valor aquisição	Crédito fiscal
05/02/2020	2/B20	Obras de construção, ampliação e reparação de edifício	B	97,08 €	24,27 €
07/02/2020	1/B20	Pintura do edifício	B	426,01 €	106,50 €
10/02/2020	3/B20	Pintura do edifício	B	741,24 €	185,31 €
03/03/2020	4/B20	Pintura do edifício	B	350,00 €	87,50 €
29/09/2020	21/B20	Obras de construção, ampliação e reparação de edifício	B	2 654,77 €	663,69 €
01/10/2020	24/B20	Equipamentos de suporte à atividade produtiva	B	1 078,00 €	269,50 €
09/10/2020	19/B20	Obras de construção, ampliação e reparação de edifício	B	782,70 €	195,68 €
14/10/2020	20/B20	Obras de construção, ampliação e reparação de edifício	B	360,03 €	90,01 €
25/11/2020	25/B20	Reparação de fachada do edifício	B	565,00 €	141,25 €
TOTAL				7.054,83 €	1.763,71 €

Em suma, decorrente dos motivos já expostos, as aplicações relevantes a desconsiderar para efeitos de elegibilidade na atribuição do benefício fiscal RFAI, no ano de 2020, totaliza o valor de 12.157,82 EUR. Por conseguinte, o benefício fiscal RFAI que se reporta ao ano de 2020 não aceite fiscalmente, por falta de elegibilidade das aplicações relevantes, ascende a 3.016,96 EUR [1.253,25 + 1.763,71], correspondente à aplicação da taxa de 25%, legalmente prevista na subalínea ii), da alínea a), do n.º 1 do artigo 23.º do CFI, ao valor das aplicações a desconsiderar.”

10. Na sequência das correções efetuadas pela AT, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., e a demonstração de acerto de contas n.º 2023..., referentes ao exercício de 2020.
11. O PPA que deu origem aos presentes autos foi apresentado em 16 de novembro de 2023.

Factos não provados

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

Fundamentação da matéria de facto

Na Decisão Arbitral, o Tribunal discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (cf. 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). Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de 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 (cf. 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 resultaram da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao PA, dos depoimentos das testemunhas inquiridas, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

Na reunião do artigo 18.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ouviu os depoimentos de uma testemunha indicada pela AT Requerida e 3 testemunhas arroladas pela Requerente.

B..., inspetor tributário, depôs em função da perceção dos factos adquirida no âmbito do procedimento de inspeção tributária. Disse que a Requerente considerou, para efeitos de RFAI, que a despesa com a pintura e reparação de um edifício não integrava as suas instalações fabris. Quanto aos itens identificados RIT, disse tratarem-se de peças de desgaste rápido, que foram fixadas em máquinas existentes.

As testemunhas arroladas pela Requerente, dadas as funções que desempenham na empresa, demonstraram ter conhecimento direto dos factos.

C..., responsável pela área da inovação e qualidade da Requerente desde 2010, referiu que a Requerente desenvolve a sua atividade produtiva tanto num estabelecimento em Barcelos, como num estabelecimento em Disse também que, entre 2016 e 2020, a Requerente realizou investimentos importantes para a sua atividade, tendo, designadamente, apostado numa linha de produção para novos produtos até aí não existentes no mercado nacional – a produção de “*cocoons*” – e destinados essencialmente à exportação. Confrontado com vários documentos juntos ao PPA, explicou (detalhadamente) que a Requerente comprou máquinas e peças em separado, que foram acopladas de forma a aumentar a eficiência das máquinas e a automação do processo produtivo. Explicou também que as peças acopladas às máquinas têm uma duração de 30/40 anos, não podendo ser qualificadas como material de desgaste, ou de substituição. Descreveu, também em detalhe, as várias obras realizadas nas instalações fabris da Requerente e disse terem sido necessárias para adaptar as instalações fabris às novas máquinas (e.g. instalação de novo quadro elétrico e de novo sistema de água para abastecer as novas máquinas, novas marcações no chão para delimitar as áreas de trabalho e assegurar a segurança dos trabalhadores).

D..., consultora na área fiscal, testemunhou que a Requerente aumentou o número de trabalhadores entre 2020 e 2022 e reiterou que a Requerente desenvolve uma atividade de inovação.

E..., contabilista certificada, diretora financeira da Requerente desde 2016, disse que os novos produtos começaram a ser produzidos em 2020 e que o volume de negócios da Requerente aumentou nos anos seguintes. Referiu também que as instalações da Requerente tiveram de ser adaptadas às novas máquinas, tendo sido necessário, por exemplo, fazer uma nova ligação de água e um novo sistema de energia. Disse também que a Requerente tem aumentado o número de trabalhadores desde 2020 para fazer face ao aumento da produção.

Na convicção dos árbitros que compõem o Tribunal Arbitral, não se vislumbra motivo para questionar a veracidade dos depoimentos das testemunhas inquiridas, que se revelaram coerentes, assertivas e inteiramente disponíveis para esclarecer todas as questões técnicas que lhes foram colocadas, respondendo sem hesitação.

MATÉRIA DO DIREITO

Dos conceitos de “investimento inicial” e de “aplicações relevantes” na legislação nacional e europeia

O articulado do CFI referente ao benefício fiscal RFAI (artigos 22.º a 26.º) não contém, no seu elemento literal, a definição de “investimento inicial”, que há de ser recortado das disposições de Direito da União Europeia relativos aos Auxílios de Estado, ou seja, dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e, em regulamentação destes, do RGIC e da Comunicação da Comissão Europeia que contém as “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020” (“OAR”),

publicada no Jornal Oficial da União Europeia C 209, de 23.7.2013, disposições para as quais remetem a Lei de Autorização Legislativa n.º 44/2014, de 11 de julho (artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), n.º 2, alínea a) e n.º 3), o CFI (artigo 1.º, n.º 2, e artigo 2.º, n.º 2), bem como os artigos 1.º, n.º 1, e 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Dispõe a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, designadamente, 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 (...)”*. Por sua vez, nos termos da alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC, é considerado *“investimento inicial”*:

“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 (...)”.

Quanto ao conceito de aplicações relevantes, dispunha o n.º 2 do artigo 22.º do CFI, na redação à data dos factos:

“Artigo 22.º - Âmbito de aplicação 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 (...).”

Também o artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que regulamentou o RFAI, menciona as aplicações consideradas relevantes para este benefício fiscal:

“Artigo 3.º - Aplicações relevantes

1 — Nos casos em que o investimento inicial respeite a uma alteração fundamental do processo de produção, o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento.

2 — Nos casos em que o investimento inicial consista na diversificação da atividade de um estabelecimento existente, as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200 % o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento.

3 — Para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, independentemente da forma que assuma o investimento inicial, apenas se consideram aplicações relevantes os ativos aí previstos que:

- a) Sejam exclusivamente utilizados no estabelecimento objeto dos benefícios fiscais;*
- b) Sejam amortizáveis, nos termos das regras contabilísticas em vigor;*
- c) Sejam adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente; e*
- d) Permaneçam associados ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos cinco anos, ou três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.”*

Contudo, configurando-se o RFAI como um benefício fiscal ao investimento que, enquanto auxílio de Estado, obedece aos instrumentos de Direito da União Europeia já identificados (o RGIC e as OAR), não poderão as normas nacionais ser interpretadas fora dos parâmetros neles definidos.

Assim, na interpretação das normas nacionais citadas, há que ter em conta o n.º 6 do artigo 14.º do RGIC e o ponto 94 das OAR, que dispõem, respetivamente, o seguinte:

“Artigo 14.º Auxílios regionais ao investimento

(...)

6. Os ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere às PME e à aquisição de um estabelecimento (...)

9. Quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b), devem ser preenchidas as seguintes condições:

a) O projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período”

“3.6.1.1. Custos elegíveis calculados com base nos custos de investimento

94. Os ativos adquiridos devem ser novos, salvo no caso das PME ou na eventualidade de aquisição de um estabelecimento”.

Dos investimentos efetuados pela Requerente no exercício de 2020

Interessa apurar se os investimentos efetuados pela Requerente com referência ao Projeto B, desenvolvido pela Requerente no estabelecimento de Barcelos, deverão ser qualificados com “investimento inicial”, na modalidade de “*diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento*”?

Defende a AT, em suma, que os investimentos em causa constituem investimentos de substituição, não integrando o conceito de “investimento inicial” para efeitos do RFAI. Por sua vez, a Requerente argumenta que estão em causa investimentos de expansão e de inovação, e que as obras nas suas instalações fabris estão relacionadas com os mesmos.

Temos que assiste razão à Requerente, porquanto esta, efetivamente, passou a produzir e comercializar um novo produto inovador, os *cocoons*. Mas interessa analisar os itens cuja dotação não foi aceite pela AT:

Despesas como peças e motores consentâneos com reparações e melhorias de máquinas já existentes, e aquisições de equipamentos diversos para as linhas de produção (v. ponto 5 do probatório)

Alega a AT Requerida que estão em causa pequenos investimentos habituais, que a Requerente teria sempre de fazer devido ao desgaste e/ou obsolescência dos equipamentos, não consonantes com a noção de “investimento inicial”.

Todavia, conforme resultou claro da prova testemunhal, a produção dos *cocoons* (produto inovador no mercado nacional) exigiu a aquisição de máquinas industriais específicas (a entidade externa) e o desenvolvimento de I&D a nível interno, o qual resultou da acoplação de diversas peças / materiais às referidas máquinas. Estas máquinas industriais sofreram um upgrade indutor de um aumento de valor funcional dificilmente quantificável, por se tratar de inovação relativamente à disponibilidade do mercado nacional.

O Tribunal Arbitral deu como provado que os materiais contidos na lista reproduzida no ponto 5 do probatório consistem em diversas peças / materiais que foram acoplados a máquinas industriais já existentes com o objetivo de as adaptar à produção de um novo produto inovador. Assim sendo, temos não se tratarem de peças de desgaste rápido, ou de investimento de substituição, ou de investimento conducente ao normal exercício de exploração corrente da empresa (como alega a AT Requerida).

Por último, cumpre referir que a AT Requerida alega, sem explicar a que valores se refere, que não se verifica a condição subjacente à tipologia do investimento inicial indicada no n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, de acordo com o qual, sempre que “o investimento inicial consista na diversificação da atividade de um estabelecimento existente, as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200% o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento”. Ora, as novas peças adquiridas em 2020 foram acopladas a novas máquinas industriais, não ocorrendo reutilização, mas apenas a aquisição de material necessário para a Requerente produzir um produto inovador no mercado nacional.

Despesas com a conservação e manutenção do edifício fabril (v. ponto 6 do probatório)

Relativamente a estas despesas, a prova testemunhal foi clara no sentido de que as obras em causa foram necessárias para adaptar as instalações fabris às novas máquinas. Assim sendo, não se podem considerar as mesmas como meras obras de conservação e reparação, mas obras relacionadas e necessárias ao processo produtivo da Requerente.

Pelo exposto, conclui-se que as peças e materiais adquiridos pela Requerente em estado novo para acoplar a novas máquinas industriais (fornecidas por entidade externa), com vista à produção de um produto inovador no mercado nacional, e as obras nas instalações fabris da Requerente destinadas a adaptar as mesmas às novas máquinas industriais e a um novo processo de produção, com características técnicas também inovadoras, fazem parte integrante de um “investimento inicial”, na modalidade de “*diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento*”, para efeitos do disposto no ponto 49.º do artigo 2.º do RGIC e no artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

Da criação de postos de trabalho

Consideraram os Serviços de Inspeção Tributária, no RIT, que as condições de acesso ao RFAI relacionadas com o objetivo de criação de emprego, não se resumem às condições

específicas previstas no CFI, devendo ainda ser cumpridas as condições gerais de (i) *“aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma efetiva “criação de emprego” – 1ª condição geral”* e, (ii) *“que essa criação de emprego ocorra “num contexto sustentável”, ou seja, que os seus efeitos perdurem, sejam duradouros – 2ª condição geral”*. Concluiu a AT que, apesar de se ter registado, no ano de 2020, a criação de postos de trabalho conexos com os investimentos realizados, não se verifica um acréscimo efetivo do número global de trabalhadores a 31 de dezembro de 2020 face à média do número de trabalhadores nos 12 meses anteriores.

Cabe, a este respeito, salientar que o requisito de atribuição do benefício RFAI a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não pressupõe a criação líquida de postos de trabalho, como resulta da alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC – “Auxílios regionais ao investimento”, porquanto esta apenas exige o aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa quando os custos elegíveis para o benefício fiscal sejam aferidos por referência aos custos salariais, o que não é o caso do RFAI.

Na verdade, de acordo com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI, o que se exige é a manutenção dos postos de trabalho causalmente relacionados com o investimento relevante até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c), que, no caso da Requerente (como PME), é de três anos a contar da data dos investimentos. Neste sentido, pode ler-se no sumário do Acórdão do Douto Supremo Tribunal Administrativo, de 08-11-2023, processo n.º 0411/16.0BEPN: *“No âmbito do RFAI 2009, nem a letra nem a ratio legis da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego”*.

Ante o exposto, não pode deixar de se dar por cumprido pela Requerente o requisito da manutenção dos postos de trabalho criados e causalmente relacionados com os investimentos realizados no exercício de 2020.

Conclui-se, assim, que nada obsta a que a Requerente possa beneficiar do RFAI no exercício de 2020, o que justifica a anulação das correções efetuadas em sede inspetiva, bem como da liquidação a que deram origem, o que se determina.

Fica prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas pelas Partes, como seja a violação do princípio da verdade material, por inútil.

DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados *supra*, julga-se totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e determina-se:

- a. A declaração de ilegalidade e anulação da totalidade das correções efetuadas pela AT à dotação do RFAI declarada pela Requerente para o exercício de 2020;**
- b. A declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRC n.º 2023 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2023..., referentes ao exercício de 2020, com todas as consequências legais.**

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 € **83.882,10**, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

CUSTAS ARBITRAIS: 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 € **2.754,00**, a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 12 de janeiro de 2025

O Tribunal Arbitral,

Rita Correia da Cunha

Clotilde Celorico Palma

Sofia Quental