

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 696/2024-T

Tema: IRC - RFAI – Despesas Elegíveis- Criação de Postos de trabalho

SUMÁRIO:

- I- O requisito de manutenção de postos de trabalho, previsto no artigo 22º, n.º 4, alínea f) do Código Fiscal do Investimento, apenas se refere aos postos de trabalho diretamente criados pelo investimento relevante, não ao número total de trabalhadores da empresa.
- II- Os investimentos de substituição não estão excluídos *de per si* da alínea a) do número 2 do artigo 22º do CFI, desde que cumpram os demais requisitos previstos no CFI.
- III- Tem cabimento no conceito de investimento inicial, a aquisição de ativos isolados, desde que contribuam inequivocamente para o aumento da capacidade instalada.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. Martins Alfaro e Dr.ª Filipa Gomes Pereira (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 06 de agosto de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Do Pedido

A..., LDA, com o NIPC..., com sede em ..., ... n.º ..., ... (doravante identificada como Requerente), requereu, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do artigo 10º e dos artigos 15º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), apresentou um Pedido Pronúncia Arbitral.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante identificada por AT ou Requerida.

A Requerente pretende a anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 11.01.2024, no valor de € 55.963,81, referente ao exercício fiscal de 2019, e da demonstração da liquidação de juros n.º 2024..., de 12.01.2024 (no valor de € 7.654,00), das quais, de acordo com a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024..., resultou a pagar o valor de € 63.617,81 (sessenta e três mil, seiscentos e dezassete euros e oitenta e um cêntimos), valor este atribuído ao pedido, acrescido de juros indemnizatórios que entende serem devidos.

2. Tramitação processual

O Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 06 de agosto de 2024 e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT ainda nesse mesmo dia.

Nos termos do disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação em 17 de julho de 2024, não manifestaram vontade de a recusar, atento o preceituado nos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 06 de agosto de 2024.

Nesse mesmo dia, foi notificado o dirigente máximo da Administração Tributária (“AT”) para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do mesmo prazo, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

Em 30 de setembro de 2024, a Requerida apresentou Resposta, na qual afirma que o Pedido de Pronuncia Arbitral deve ser julgado improcedente, por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos com as legais consequências.

Em 29 de novembro de 2024, teve lugar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e audição das testemunhas - as quais, para o efeito, compareceram nas instalações do CAAD de Lisboa.

As Partes foram notificadas para apresentarem alegações simultâneas no prazo de 20 dias, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente por parte da Requerente, até 10 dias subsequentes à data-limite para a produção de alegações, (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD), após o que seria proferida a decisão arbitral.

Em 20 de dezembro de 2024, a Requerente apresentou as suas alegações, reiterando o já por si alegado no pedido arbitral. Na mesma data, a Requerida contra-alegou, mantendo a posição assumida no articulado de resposta e no Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”).

3. Síntese da posição das Partes

(i) Da Requerente:

A Requerente fundamenta o pedido de anulação do ato de liquidação adicional de IRC do exercício de 2019 na errónea quantificação do valor elegível para efeitos de dedução à coleta do RFAI, para o que invoca as razões a seguir enunciadas:

A Requerente entende que foi cumprido o requisito de manutenção de postos de trabalho previsto no artigo 22º, n.º 4, alínea f) do Código Fiscal do Investimento, visto que o texto da norma apenas faz referência aos postos de trabalho diretamente criados pelo investimento relevante, não fazendo qualquer alusão ao número total de trabalhadores ou a valores líquidos por aferição dos trabalhadores da empresa, apesar de justificar a quebra acentuada da média de colaboradores em 2020 em virtude do encerramento por imposição legal decorrente da situação pandémica (Covid-19). A Requerente a este respeito afirma que foram criados 8 postos de trabalho em 2019 que se mantiveram após 3 anos.

Por conseguinte, a Requerente defende que a única interpretação que se pode retirar é a de que a norma em apreço se reporta à criação de postos de trabalho casualmente associáveis ao investimento relevante, independentemente de, sob um ponto de vista global a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço e, que basta a

manutenção dos postos de trabalho diretamente criados pelo investimento para assegurar a manutenção do benefício. Atendendo a que no caso em concreto a Requerente criou um posto de trabalho sem termo e 7 a termo (que se vieram a converter em sem termo), em decorrência direta do investimento relevante, o qual se mantém, o requisito de criação e manutenção de postos de trabalho consagrado na lei encontra-se cumprido.

Em matéria de elegibilidade do investimento, refere a Requerente que o Parque Indoor – objeto do investimento em colação - abriu ao público em 20.10.2022, permitindo à Reclamante passar a laborar todo o ano, já que até então laborava apenas entre maio e setembro, sendo este, aliás, o objetivo do investimento realizado, ou seja, o de capacitação do Parque para receber clientes durante todo o ano.

Em concreto, relativamente ao projeto de modernização do hotel (por forma a acomodar, mais e melhor, hóspedes no inverno) e do *playground indoor* infantil, entende a Requerente que os mesmos têm cabimento no conceito de investimento inicial para efeitos de SIFIDE, por terem por finalidade subjacente o aumento da produção (Acórdão CAAD no âmbito do Processo n.º 16/2022-T de 30.12.2022). De facto, reitera a Requerente, tal como explanado no Acórdão CAAD no âmbito do Processo n.º 483/2022-T de 10.03.2023 que o conceito de investimento inicial terá duas vertentes: no caso da expansão a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento já existente ou diversificação da produção e no caso da modernização, a alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente, pelo que os projetos em apreço qualificam inequivocamente como investimento inicial.

No que diz respeito ao projeto de intervenção no sistema solar e de aquecimento do hotel, esclarece a Requerente que se trata de um investimento fundamental conducente ao aumento da capacidade e eficiência energética, contribuindo para o aumento da produção instalada, qualificando-se, portanto, como investimento inicial para efeitos de RFAI (cfr Acórdãos CAAD processos n.ºs 837/2021-T e 300/2022-T, entre outros).

Relativamente ao único projeto aceite pela AT, mas parcialmente corrigido por ter subjacentes faturas de 2018, a Requerente entende que a respetiva despesa apenas se traduziu numa adição em 2019 com a conclusão da instalação do equipamento “tornado” o que justifica a sua consideração para efeitos de RFAI.

Por último, a Requerente defende que quanto ao projeto de construção de um elevador para o equipamento “Combo”, o mesmo é uma alteração fundamental e disruptiva ao processo produtivo e, por conseguinte, igualmente elegível para efeitos de RFAI.

Por todos estes motivos, segundo a Requerente, a liquidação adicional de IRC sob discussão, deverá ser anulada.

(ii) Da Requerida:

A AT foi notificada, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, em 06 de agosto de 2024, tendo juntado o processo administrativo, para o qual remeteu na íntegra, defendendo a legalidade e a manutenção do ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, sob os seguintes argumentos:

A Requerente em 2019 executou o projeto Parque Indoor, o qual se traduziu na capacitação do Parque para receber pessoas durante todo o ano, o que se traduziu num investimento global de € 893.755,82. De acordo com a AT, apenas € 334.117,56 – referentes a parte do investimento na construção das infraestruturas do Parque Indoor e das diversões ... e ...- serão elegíveis para efeitos de RFAI.

Por conseguinte, a AT entende que a dedução à coleta, através do campo 355 da Declaração de Rendimentos de Modelo 22, a título do benefício fiscal decorrente do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), no valor de € 89.375,58 é indevida, devendo ser corrigida em € 55.963,83. A posição da AT assenta sumariamente nos seguintes argumentos:

O RFAI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de outubro, é um auxílio estatal com finalidade regional e, portanto, sujeito às orientações da União Europeia nessa matéria (Jornal Oficial da EU n.º C209/1, de 23 de julho de 2013 (OAR) e Regulamento (EU) n.º 651/2014 de 4 de junho de 2014 que aprovou o Regime Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

Assim, e desde logo, a AT remete para a posição já analisada e sancionada nos Despachos 2019-08-22 e 2023-06-25 da Subdiretora-Geral da área de Gestão de IR, divulgados no site da AT pelo Ofício Circulado n.º 20259 de 2023.06.28, ou seja, que não obstante o CFI ser omissivo quanto ao conceito de “criação de postos de trabalho”, a interpretação a dar a alínea f) do n.º 4 do artigo 22º do CFI terá que estar em estreita associação com o espírito consignado no RGIC:

os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável, pelo que é necessário que se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses anteriores.

A AT suporta a sua posição também na Informação Vinculativa n.º 818, no processo 2010 001800, com Despacho do Diretor-Geral de 2010.07.16, segundo a qual a posição doutrinária da AT dá cumprimento à exigência de “*criação de emprego num contexto sustentável*”, o que não seria alcançado se se considerasse como válida a admissão de colaboradores com contrato a termo. Face ao exposto, conclui a AT que o aumento líquido de trabalhadores podendo acontecer com a admissão de 1 único trabalhador, apenas se cumpria nos projetos designados por “Parque Indoor e diversões deste Parque” e “Elevador para a diversão Combo Slide”, os únicos que admitiram um trabalhador com contrato sem termo, B..., o qual foi afeto a estes dois projetos.

Consequentemente, a Autoridade Tributária considera que, para os demais projetos, houve incumprimento nos exercícios de 2020 e 2021, em relação ao requisito de que, ao final de cada período de tributação (2020, 2021 e 2022), o número de trabalhadores deveria ser superior à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento.

Adicionalmente, a AT também entende que, os projetos: “Mobiliário do restaurante do Hotel” (€ 12.968,13), “Playground no hotel e compra equipamento de limpeza” (€ 23.362,23) e “Intervenção sistema solar e Aquecimento do Hotel” (€ 20.484,73), não qualificam como despesas relevantes para efeitos do RFAI. Efetivamente, defende a AT, com base nos termos do consagrado na Informação Vinculativa n.º 23398, sancionada por despacho, de 28 de dezembro de 2022, da Subdiretora-Geral do IR e da Informação Vinculativa- Ficha Doutrinária, Processo: 2020 001469, PIV 17279, sancionado por Despacho de 28 de maio de 2020, da Diretora de Serviços do IRC: “para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de “investimento inicial”, não se considerando aplicação relevante a aquisição isolada de ativos que não integrem tal conceito nem a aquisição de equipamentos de substituição”.

Por último, e no que respeita ao projeto “Elevador para a diversão Combo Slide”, no valor de € 115.736,20, de acordo com as faturas apresentadas bem como da visita ao local, a AT concluiu

tratar-se da construção de um elevador (tapete para levar as boias da base até ao topo que anteriormente era efetuado pelo próprio cliente) apenas para a diversão Combo Slide, pelo que, não se aplicando às demais atrações aquáticas com escorregas, existentes no final de 2019, não é passível de configurar uma alteração do processo de produção global.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Coletivo é competente e foi regularmente constituído em 06 de agosto de 2024, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

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 invocadas exceções que cumpra apreciar.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados:

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue:

- a)** Em cumprimento da Ordem de Serviço Interna OI2023..., de âmbito parcial-IRC, da Direção de Finanças de Faro, a ora requerente foi objeto de uma ação de inspeção externa por referência ao exercício de 2019, a qual teve por objetivo o Controlo dos sujeitos passivos com Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) naquele exercício; (facto não controvertido).
- b)** A Requerente está enquadrada no regime normal de IRC, tendo, relativamente ao exercício fiscal de 2019, declarado no campo 355 do Quadro 10 da sua Declaração de Rendimentos de IRC Modelo 22, o valor de € 258.475,58 a título de dedução à coleta de Benefícios Fiscais, e que essa quantia correspondia ao somatório das seguintes deduções: RFAI, no valor de € 89.375,58, e Dedução de Lucros retidos e Reinvestidos (DLRR) pelas PME, no valor de € 169.100,00; (cfr. ponto 1.2. da parte IV do RIT).

-
- c)** Do processo de inspeção não resultaram correções à Dedução de Lucros retidos e Reinvestidos (DLRR) pelas PME, no valor de € 169.100,00 considerada (cfr. ponto 2 da parte V do RIT).
- d)** Porém, do processo de inspeção resultaram correções ao montante de RFAI deduzido pela Requerente no valor de € 55.963,82, ao que corresponde uma correção das despesas subjacentes no montante de € 559.638,26; (cfr. ponto 1 da parte V do RIT).
- e)** Destas correções resultou um IRC a pagar de € 55.963,82 (cfr. Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024 ...), ao que acrescem juros compensatórios pelo retardamento da liquidação no valor de € 7.654,00; (cfr Demonstração de Liquidação de Juros n.º 2024..., de 12.01.2024).
- f)** A Requerente não exerceu direito de audição prévia (cfr. parte X do RIT).
- g)** Em 19.02.2024 a Requerente pagou voluntariamente a liquidação adicional impugnada, pelo seu valor integral; (cfr. doc. 5 junto com o PPA)
- h)** Não existiu qualquer contencioso administrativo, nomeadamente reclamação graciosa, recurso hierárquico ou revisão oficiosa; (cfr. PPA).
- i)** A Requerente, em 2019, realizou investimentos em ativos no valor, pelo menos de € 893.755,82 (sem IVA) que considerou serem elegíveis para efeitos de aplicação do RFAI, no âmbito do ... *Parque Indoor*; (cfr. ponto 1 da parte V do RIT).
- j)** Até à realização deste investimento, a Requerente apenas funcionava numa lógica sazonal (5 meses por ano). Com a realização deste investimento a Requerente passou a laboral todo o ano; (facto que consta da Impugnação apresentada pela Requerente e que foi reiterada em sede de inquirição testemunhal)
- k)** Estes investimentos estão suportados em faturas datadas de 2019, com exceção de uma fatura, da entidade canadiana *C... Inc* referente ao equipamento “Tornado”, no valor de € 166 563,86 (sem IVA), datada de 24.04.2018; (cfr. Anexo 1 do RIT).
- l)** Fica provado, por declaração do Empreiteiro do ... *Parque Indoor (D..., SA)* que a instalação do Tornado teve início em janeiro de 2019 tendo ficado concluída em 19 de abril de 2019, o que justifica a sua adição como ativo em 2019 (e não em 2018, por se tratar de um adiantamento).

m) O valor investido respeita globalmente ao desenvolvimento do Parque Indoor, por forma a permitir uma laboração do parque todo o ano, subdividindo-se nos seguintes projetos (cfr. ponto 1.1.3. da parte V do RIT):

- a) Mobiliário do restaurante do Hotel: € 12.968,13
- b) Playground no hotel e compra equipamento de limpeza: € 23.362,23
- c) Intervenção no sistema solar e de aquecimento do Hotel: € 20.484,73
- d) Remodelação do Snack: € 122.233,34
- e) Remodelação dos escritórios administrativos e outro snack: € 98.289,77
- f) Parque indoor e diversões deste parque: € 500.681,42
- g) Elevador para a diversão Combo Slide: € 115.736,20

n) Dos referidos investimentos a AT apenas não corrigiu os respeitantes ao “Parque indoor e diversões deste parque” suportados com faturas de 2019, no valor global de € 334.117,56 (ou seja, € 500.681,42 - € 166.563,86, referentes à fatura datada de 2018); (cfr. ponto 1.1.3 da parte V do RIT).

o) Os projetos a), b), d), e) e g) não tendo natureza plurianual foram desconsiderados pela AT, desde logo, por não cumprirem os requisitos de manutenção de postos de trabalho previstos no RFAI, à luz da sua interpretação da legislação aplicável. No que concerne aos projetos plurianuais c) e f), a AT entende que não sendo possível aferir quanto ao cumprimento do antedito critério para os anos subsequentes, os mesmos não poderão ser contestados pela própria; (cfr. ponto 1.1.3. da parte V do RIT).

p) Adicionalmente, a AT entende que os projetos a) e b) são aquisições isoladas de ativos e, por conseguinte, sem enquadramento no RFAI; (cfr. ponto 1 da parte V do RIT).

q) Entende, ainda, a AT que o projeto c) se trata de um investimento de substituição e, portanto, também não abrangível pelo RFAI; (cfr. ponto 1.1.3. da parte V do RIT).

r) Relativamente ao projeto d) o valor de € 3.487,02 respeita à aquisição de 18 Móveis de Escritório, não sendo esta despesa elegível em conformidade com o consagrado na subalínea iv) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, na opinião da AT; (cfr. ponto 1.1.3. da parte V do RIT).

s) Por último, relativamente ao projeto g), a AT entendeu, com base na sua vistoria física às instalações da Requerente que o respetivo investimento não consubstanciou uma alteração

do processo de produção global, uma vez que, no estabelecimento existem para além da diversão Combo Slide outras diversões semelhantes, que não foram intervencionadas (cfr. ponto 1.1.3 da parte V do RIT).

t) Em resumo, os investimentos d) (no seu valor integral) e e) (no seu valor integral deduzido do montante despendido com a aquisição de mobiliário) apenas são objetivamente contestados, pela AT, pelo critério da criação e manutenção de emprego. Os demais investimentos em colação (com exceção do “Parque Indoor e diversões deste parque” padecem, para além deste, de outras vicissitudes (acima sumariadas) que, de acordo com a AT, determinam a sua exclusão do RFAI.

u) Em matéria de empregabilidade, ficou demonstrado (cfr. o ponto 1.1.2. da parte V do RIT e respetivos anexos) que a Requerente:

v) Em 2018, teve uma média de 141 trabalhadores; no exercício de 2019 teve uma média de 152 trabalhadores; no exercício de 2020 teve uma média de 72 trabalhadores; no exercício de 2021 teve uma média de 117 trabalhadores, e no exercício de 2022 teve uma média de 169 trabalhadores.

w) O Parque trabalha com colaboradores permanentes e com trabalhadores sazonais, pelo que os primeiros são contados como 1 UTA e os segundos como 0,5 UTA para efeitos de determinação da média acima referida;

x) A Requerente contratou 8 colaboradores, dos quais 7 foram contratados a termo e 1 efetivo. Em junho de 2022 os 8 colaboradores mantem-se no quadro da Empresa e são já efetivos.

y) Os 8 trabalhadores constam nas listagens da Segurança Social, relativas ao mês de junho de 2022, apresentadas em 2022-07-08. Os contratos a termo dos 7 trabalhadores com contrato a termo, foram renovados, e ficaram efetivos na empresa, constando esses 7 trabalhadores nas listagens da Segurança Social, relativas ao mês de junho de 2022, apresentadas em 2022-07-08.

z) Em 2020, em virtude da Pandemia Covid-19, o Parque esteve encerrado, conforme consta do Pedido de Pronúncia Arbitral. Em inquirição testemunhal foi referido que os 72 colaboradores que se mantiveram são os colaboradores de suporte administrativo. Mais, esclareceu a Requerente em sede de inquirição das testemunhas, que o regime especial de lay-off especial disponível em virtude da situação pandémica apenas poderia aplicar-se aos seus

colaboradores com contrato sem termo, o que justifica a sua não aplicação para a diferença de trabalhadores registada entre 2019 e 2020.

IV. Factos não provados

- a) Não se provou que à semelhança do “Combo Slide” os demais escorregas também carecessem de um elevador para as boias de corpo inteiro.
- b) Não se provou a não correlação entre o mobiliário de escritório adquirido e o aumento da capacidade instalada no Parque.

III. 3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

O presente Tribunal Arbitral formou a sua convicção quanto à factualidade provada tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, do exame crítico da prova documental junta à Petição Inicial e do Processo Administrativo (PA) remetido pela AT.

O depoimento das testemunhas arroladas pela Requerente- que no entender do tribunal falaram com verdade e conhecimento de causa – assumiu especial relevo no tocante a factos instrumentais, os quais permitiram ao tribunal uma melhor compreensão das particularidades do caso, tal como de dará conta na motivação desta decisão arbitral.

IV. DO DIREITO

IV.1. Questões *dicidendas*

A questão a decidir é determinar se a Requerente aplicou corretamente o RFAI no exercício de 2019, no que respeita ao investimento realizado, de aumento da capacidade produtiva e se houve incumprimento no que respeita à criação de postos de trabalho, nos termos do artigo 22.º, f), do RFAI.

IV.2. Legislação

Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014:

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, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 270/39, de 29 de julho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).

Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro - CFI:

“Artigo 22.º Âmbito de aplicação e definições

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

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

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

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

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV.3. Apreciando:

O **RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento** é um benefício fiscal que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis). Está prevista uma dedução à coleta de IRC (Esta dedução não pode exceder 50% da coleta do IRC, exceto nos casos de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes) das seguintes importâncias:

O RFAI está previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), que é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

Este é aplicado pelos sujeitos passivos consoante o cumprimento das regras e condições estabelecidas na lei, não estando dependente de decisão de concessão pela Administração fiscal. O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

Desde já importa referir que a Requerente exerce a sua atividade no sector do turismo, o qual é elegível para efeitos de RFAI, sob o CAE principal 93210 – Atividades de Parques de Diversão

e Temáticos e CAEs secundários: 055211 – Hotéis com restaurante, 001230 – Cultura de citrinos e 001261 – olivicultura.

Para efeitos do disposto no RFAI, em concreto, no artigo 22.º do CFI, 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 algumas exceções,
- b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente;
- c) Custos salariais decorrentes da criação de postos de trabalho de pessoal com habilitações literárias do nível 7 ou do nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações.

Nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI os investimentos relevantes deverão proporcionar a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).

Face a este enquadramento, importa tratar cada uma das situações em análise.

1. Elegibilidade da fatura de 2018 para efeitos do RFAI de 2019

O equipamento “Tornado” foi fabricado, fornecido e instalado por uma entidade Canadiana (C..., Inc), em colaboração com o empreiteiro da Obra D..., SA.

De acordo com Declaração escrita emitida pela da entidade empreiteira, datada de 24.05.2024, a instalação e montagem deste equipamento teve início em janeiro de 2019 e terminou em abril do mesmo ano.

Porém, o fornecimento deste equipamento implicou o pagamento em adiantado do mesmo, na medida em que se trata de equipamentos customizáveis às necessidades e características técnicas do local onde vão ser instalados, implicando a sua projeção e construção prévia à sua montagem, que o fornecedor opta por proteger mediante pagamentos adiantados do mesmo. Por conseguinte, em 2018 a Requerente procedeu ao pagamento da fatura PTI/18/320 1640, datada de 24.04.2018, referente a “... Park – Tornado Expansion – Pgto. Final”, no valor de € 166.563,86.

A AT considerou tratando-se de um pagamento final, respeitaria a uma aquisição de 2018 e não de 2019 e, por conseguinte, não poderia ser considerada como uma despesa elegível para efeitos de RFAI em 2019.

Contudo, o equipamento em causa apenas foi adicionado aos ativos fixos tangíveis em 2019, no momento da sua instalação, facto este corroborável com a carta do empreiteiro D... e com as contas/demonstrações financeiras da própria sociedade que a AT não questionou. Ou seja, para que a sua consideração no RFAI de 2019 pudesse ser questionada, a própria contabilidade (princípio da especialização dos exercícios) da Requerente deveria ser posta em causa, o que não se verificou.

Aliás, sobre este tipo de eventos, dispõe o número 5 do artigo 22.º do CFI que se considera *“investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso...”*.

Inclusivamente, acrescenta o número 6 do artigo 22º do CFI que *“não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos”*, que é precisamente do que se trata.

Ora, tratando-se de uma adição ao investimento em curso em 2019, de um ativo fixo tangível afeto à exploração da empresa, adquirido em estado de novo, e que não configura nenhum dos itens de exceção consagrados na alínea a) do número 2 do artigo 22.º do CFI, entende este Tribunal Arbitral que esta despesa é elegível para efeitos de determinação do RFAI de 2019.

2. Criação e Manutenção de Postos de Trabalho no RFAI

De forma sumária, a Requerida corrige as seguintes despesas para efeitos de determinação do RFAI de 2019:

1. Mobiliário do restaurante do Hotel: € 12.968,13
2. Playground no hotel e compra equipamento de limpeza: € 23.362,23
3. Remodelação do Snack: € 122.233,34
4. Remodelação dos escritórios administrativos e outro snack: € 98.289,77

5. Elevador para a diversão Combo Slide: € 115.736,20,

por entender que, não tendo natureza plurianual, a Requerente não cumpriu os requisitos de manutenção de postos de trabalho previstos no RFAI.

Efetivamente, a AT entende que em 2020 e em 2021 não se verifica, no final de cada ano, um número superior de trabalhadores face à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento, já que:

- a Requerente em 2018, teve uma média de 141 trabalhadores;
- em 2019 teve uma média de 152 trabalhadores;
- no exercício de 2020 teve uma média de 72 trabalhadores,
- no exercício de 2021 teve uma média de 117 trabalhadores; e
- no exercício de 2022 teve uma média de 169 trabalhadores.

Para suportar a sua posição, a AT alude ao preconizado no ofício circulado nº 20259, o qual dispõe o seguinte: *“nº 7...terá então de se verificar, a par dos postos de trabalho criados estritamente em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI, os quais devem ser mantidos pelo período já referido, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma efetiva “criação de emprego.*

nº 8- Para esse efeito, deve atender-se à definição constante da alínea 16) das Definições das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2022-2027 (OAR), onde se esclarece que deve entender-se como “«Criação de emprego», um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir, do número de postos de trabalho criados, os postos de trabalho suprimidos durante o mesmo período, expresso em unidades de trabalho anuais.

nº 9- Sendo que, de acordo com a alínea 20) das Definições acima indicadas, o número de trabalhadores corresponde ao número de unidades de trabalho anuais, isto é, o número de assalariados a tempo inteiro durante um ano; os trabalhadores a tempo parcial ou os trabalhadores sazonais são considerados como frações de unidades de trabalho anuais.

nº 10- E, nos termos em que se encontra definido no § 32 do artigo 2.º do RGIC, deve entender-se como “«Aumento líquido do número de trabalhadores», o aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo,

devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respetivas frações de trabalho anual.

*n.º 11: Assim, a par do cumprimento das normas específicas previstas no RFAI quanto à criação de postos de trabalho proporcionados por um determinado investimento, bem como quanto à respetiva manutenção, **terá, em simultâneo, de se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento**, de forma a assegurar a “criação de emprego nos termos em que este conceito é definido no RGIC, devendo, tanto as condições relativas à criação de postos de trabalho, como as condições relativas à sua manutenção, verificar-se 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. (...)”.*

Assim sendo, entende a AT que se verifica o incumprimento do consagrado na parte final da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, que consagra a criação de (pelo menos, um) posto de trabalho e a sua manutenção por três anos, em consonância com o entendimento sancionado por despachos de 2019-08-22 e de 2023-06-25 da Subdiretora-Geral da Área de Gestão do IR sobre o assunto, constante nos pontos 1.º a 15.º e 22.º do ofício circulado n.º 20259, de 2023-06-28, atrás citados.

Mais, clarifica a AT que as condições de acesso ao RFAI, encontram-se estabelecidas no n.º 4 do art.22º do CFI, o qual consagra o seguinte: “*Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições: (...) f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)*”.

A par desta análise a AT constatou que apenas foi admitido um trabalhador com contrato de trabalho sem termo, para os projetos “parque indoor” e “elevador combo slide”, todos os restantes projetos foram ocupados por trabalhadores com contratos a termo, pelo que os projetos: (i) “Mobiliário do Restaurante do Hotel; (ii) Playground no Hotel e compra de equipamento de limpeza; (iii) Intervenção Sistema Solar e Aquecimento Hotel; (iv) Remodelação do Snack; (v) Remodelação dos escritórios administrativos e Outro Snack” não cumprem essa condição.

A AT no âmbito do Processo Administrativo, alude, ao Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014 (RGIC), que nos remete para o quadro legal que levou à criação do Código Fiscal do Investimento e que, tratando-se de um Regulamento comunitário e, como é sabido, as suas normas são de aplicabilidade obrigatória, sem necessidade de transposição.

Segundo a AT, o disposto no parágrafo 31 do RGIC, ao dispor que “(...) *Os auxílios estatais com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável*”, implica necessariamente a criação de postos de trabalho em razão do investimento deverá conduzir a uma criação líquida de postos de trabalho, na medida em que se assim não for se retira qualquer sentido útil aquele requisito imposto pelo regime RFAI que, no essencial, tem por objetivo por mais pessoas a trabalhar.

Já a criação de emprego num contexto sustentável tem, para a AT, a sua definição nas próprias OAR (alínea k) do artigo paragrafo 20 do ponto 1.2.: “*Criação de emprego: um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de números de postos de trabalho criados*”, quer na definição prevista no ponto 32º do artigo 2º do RGIC: “*aumento líquido do número de trabalhadores – o aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo*”.

Ao que acrescenta que esta condição apenas poderá ser verificada através da celebração de contratos de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado) abrangendo tanto a admissão de novos trabalhadores como de trabalhadores que já estivessem na empresa, mas sob contrato a termo.

vejamos,

O Artigo 14.º do RGIC que trata os Auxílios regionais ao investimento (onde se inclui o RFAI), dispõe no seu parágrafo 9 que “*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; b) Cada posto de trabalho deve ser preenchido no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos; e c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME”.

De facto, o RFAI considera como aplicação elegível, para além do investimento na aquisição da tipologia de ativos tangíveis nele previstas, os custos salariais decorrentes da criação de postos de trabalho de pessoal com habilitações literárias do nível 7 ou do nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações, bem como, o investimento em alguns ativos intangíveis. Contudo, a Requerente circunstanciou o seu investimento na aquisição de ativos tangíveis elegíveis.

Por conseguinte, o investimento em causa não pode ficar sujeito ao parágrafo 9 do artigo 14.º do RGIC, porquanto, não se concretizou em custos salariais.

A Requerente fica sim, obrigada a proporcionar a criação de postos de trabalho conexos com o investimento efetuado e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, por um período (*in casu*) de 3 anos.

No que respeita à criação de emprego num contexto sustentável, a AT defende que se pressupõe a criação líquida de emprego duradouro, em condições não precárias (contrato sem termo) e que perdure, no mínimo os referidos 3 anos.

Contudo, esta definição ou entendimento não resulta do RGIC. Esta abordagem está prevista e regulamentada sim, mas quanto ao benefício “Criação de emprego”, previsto no artigo 19.º do EBF, entretanto revogado pelo artigo 4.º da Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto.

Ainda que assim não fosse, na opinião deste Tribunal Arbitral, o que releva para efeitos de validação da legalidade na aplicação do RFAI são os postos de trabalho criados pelo investimento considerado (em sede do próprio RFAI) e não outros, porquanto, a condição de postos de trabalho não assenta na celebração de contratos de trabalho sem termo, mas sim nos postos de trabalho criados pelo investimento elegível em sede de RFAI e a sua manutenção pelo período de cinco anos ou três anos, no caso das PME.

Efetivamente, e como bem se refere na Decisão Arbitral proferida âmbito do processo n.º 229/2022-T, em 7 de fevereiro de 2023, a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige:

- (i) Criação de postos de trabalho,

- (ii) Proporcionado pelo investimento e
- (iii) A sua manutenção por 5 anos ou 3 anos (no caso de PME).

Daqui resulta aferir se se trata da criação de emprego em resultado de um investimento relevante, devendo ambos ser mantidos pelo mesmo prazo. Por conseguinte, não está em causa a criação de emprego global da entidade.

De facto, este Tribunal Arbitral, concorda com a posição consagrada, nomeadamente, nas Decisões Arbitrais proferidas nos Processos n.º 307/2019-T, em 9 de março de 2020 e n.º 561/2022-T, em 10 de abril de 2023, no sentido de que o investimento realizado pela Requerente será elegível para efeitos de RFAI, na medida em que, dele resulte, de forma causalmente adequada, a criação de, pelo menos, um posto de trabalho e a sua manutenção.

A Requerente identifica a criação de 8 postos de trabalho proporcionada pelo seu projeto de investimento. Os 8 postos de trabalho em causa foram criados em 2019 (entre fevereiro e junho, conforme consta do ponto 1 do capítulo V do RIT), sendo formalizados 7 através de contratos a termo e 1 através de contrato efetivo. Porém, os 8 colaboradores em causa constam nas listagens da Segurança Social de Junho de 2022, sendo efetivos à data.

Tendo mantido os postos de trabalho criados em 2019, é entendimento deste tribunal arbitral que não há lugar à reposição do RFAI, até porque bastaria a criação de um único posto de trabalho que verificasse estas condições de permanência para que o critério previsto no artigo 22.º, número 4, alínea f) do CFI fosse satisfeito.

3. Aquisição de cadeiras, mesas, equipamento de engomar e de limpeza para o Hotel e Playground

Relativamente aos projetos “Mobiliário do Restaurante do Hotel” e “Playground no Hotel e compra de equipamento de limpeza”, os mesmos consistiram na aquisição de cadeiras e mesas colocadas no espaço do Hotel, num equipamento de engomar e equipamento de limpeza., pelo que entende a AT que se trata da compra de equipamentos isolados, pelo que, não serão elegíveis para efeitos de RFAI.

A AT suporta a sua posição na Informação Vinculativa de 28/05/2020_RFAI_Não exigibilidade dos Investimentos na aquisição de ativos isolados, na qual se pode ler que “Para que o

investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de “investimento inicial”, não se considerando como aplicação relevante a “aquisição isolada” de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, não sendo elegível como aplicação relevante o investimento na “aquisição de equipamentos de substituição”.

Adicionalmente, a AT alude a decisões no âmbito dos Processos Arbitrais do CAAD: Processo n.º 427/2020-T, de 28/09/2021, Processo n.º 113/2022-T, de 12/12/2022 e Processo n.º 422/2022-T, de 13/04/2023 no âmbito dos quais se conclui que as aquisições de bens se substituição ou destinados ao melhoramento de equipamentos já existentes não configuram investimento inicial.

E, acrescenta, que nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, o investimento inicial apenas poderá assumir 4 categorias distintas:

1. Criação de um novo estabelecimento;
2. Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
3. Diversificação da produção de um estabelecimento;
4. Alteração fundamental no processo de produção.

E complementa que, de acordo com os números 1 e 2, do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, que regulamenta a aplicação do RFAI:

“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”.

Ora, entende este Tribunal Arbitral que os investimentos em causa tiveram por objetivo aumentar a capacidade do hotel para poder passar a receber mais hóspedes no inverno. Confirme foi clarificado em sede de audiência de testemunhas, o restaurante “Charme” foi adaptado para funcionar também de inverno, tendo sido climatizada e equipada uma área que não estava a ser utilizada.

O Parque Infantil Playground Indoor é também um parque interior climatizado que não existia até ao momento.

Os equipamentos de lavandaria e limpeza resultam, naturalmente, necessários ao acréscimo de utilizadores.

Por conseguinte, têm cabimento no conceito de investimento inicial, por se tratar de um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, na medida em que, incrementam a capacidade de fornecer refeições e a qualidade do serviço fornecido. Ou seja, objetivamente foram efetuados para potenciar o aumento do volume de negócios da Requerente.

Efetivamente, e como bem referem os Acórdãos do CAAD proferido no âmbito do Processo n.º 16/2022-T, Processo n.º 837/2021-T e processo 300/2022-T, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente “tem naturalmente subjacente a finalidade de aumento da produção, ou seja, do número de unidades produzidas conducentes ao acréscimo do volume de negócios”, bastando no caso deste último a intenção, ou seja, não é imposta uma obrigação de resultados.

Pelo exposto, este Tribunal Arbitral considera que nada obsta, nem a AT apresentou evidências cabais, de que não está em causa a aquisição de equipamentos conducentes ao aumento da capacidade produtiva e, conseqüentemente, conexas com o investimento inicial para efeitos de RFAI.

4. Intervenção Sistema Solar e Aquecimento Hotel

A AT contesta a elegibilidade do investimento efetuado na intervenção do sistema solar e aquecimento do Hotel por entender que se trata de um equipamento de substituição.

Para o efeito, a AT suporta a sua posição nas normas e jurisprudência já referida no ponto 3.

A este respeito, entende este Tribunal Arbitral que, desde logo, um equipamento de substituição não é afastado pelo RFAI, RGIC ou OAR, desde que cumpra o requisito acima referido de contribuir objetivamente para o aumento da capacidade produtiva.

Não está em causa a substituição de um equipamento por outro igual. O que está em causa – e que foi abordado em sede de inquirição testemunhal e não contestado nem clarificado pela AT nesse fórum – é um investimento conducente ao aumento da capacidade de aquecimento e da respetiva eficiência energética.

Aliás, consistente com os demais investimentos, designadamente, restaurante, playground e bares.

A inclusão de investimentos de substituição não é uma exclusão da alínea a) do número 2 do artigo 22.º do CFI. Se se pretendesse excluir, à semelhança do que acontece no caso dos Benefícios Fiscais Contratuais ao Investimento Produtivo (vide n.º 4 do artigo 11.º do Decreto-Lei 162/2014, de 31 de outubro), deveria vir contemplado na Lei.

Ou seja, por princípio não são excluíveis do RFAI os equipamentos de substituição, apenas o podendo ser se não cumprirem os demais requisitos vertidos no CFI, o que também não se verifica.

5. Elevador Combo Slide

A AT também discorda da consideração para efeitos de RFAI do investimento realizado na construção e instalação de um elevador para a diversão Combo Slide, alegando que não se verifica uma alteração ao processo de produção global, uma vez que existem outros equipamentos que semelhantes que não foram objeto da mesma intervenção.

Ou seja, não está em causa a sua elegibilidade *de per si* para efeitos de RFAI; mas a sua não aplicabilidade aos demais equipamentos.

Desde logo, ficou clarificado, quer na Impugnação da Requerente, quer em sede de inquirição testemunhal, que os demais equipamentos não pressupõem o uso de boias de corpo inteiro, o que determinou a intervenção neste equipamento e não nos demais. Este facto, não foi, de forma objetiva e cabal contestado pela AT.

Face ao exposto, este Tribunal nada mais tem a acrescentar, na medida em que o argumento de base da AT não procede.

6. Mobiliário de Escritório

Por último, a AT contesta a despesa no valor de € 3.487,02 (sem IVA), referente à aquisição de mobiliário de escritório, por entender que a mesma não tem cabimento na subalínea iv) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Ora, esta norma exclui do âmbito do RFAI “*iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística*”. Sendo a atividade turística a atividade principal da Requerente, não compreende este Tribunal Arbitral o motivo da sua exclusão pela AT.

Efetivamente, este entendimento apenas poderia ter acolhimento por este Tribunal Arbitral se a AT tivesse demonstrado cabalmente a sua não correlação com o aumento da capacidade instalada, o que não se verificou.

Conclusão:

Pelo exposto, o pedido de pronúncia arbitral é procedente em relação às correções impugnadas. Os vícios que afetam a liquidação de IRC também afetam a liquidação de juros compensatórios, já que esta última depende daquela (artigo 35.º, n.º 8, da LGT).

Deste modo, justifica-se a anulação das liquidações de IRC e dos juros compensatórios nas partes correspondentes às correções referidas, em conformidade com o artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

V. REEMBOLSO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Em 19-02-2024 a Requerente pagou a quantia das liquidações adicionais relativa ao exercício de 2019, pelo que, na sequência a sua anulação tem direito a ser reembolsada do que pagou indevidamente, o que é consequência da anulação.

A Requerente peticiona, ainda, a condenação da AT na restituição das quantias indevidamente pagas por conta das liquidações de imposto e juros moratórios e compensatórios controvertidas, bem como o pagamento de juros indemnizatórios por erro imputável à AT.

O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios está regulado no artigo 43.º da LGT, que determina:

“Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”.

Ficou provado nos presentes autos que o erro na liquidação é imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que a emitiu por sua iniciativa e indicou os pressupostos da liquidação no relatório de inspeção que a fundamenta.

Como consequência desse erro, a Requerente viu-se privada de meios financeiros que lhe eram devidos. Determina o artigo 100.º da Lei Geral Tributária, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que *“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 imediata e 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”.*

Considerando que a liquidação adicional de IRC e os juros compensatórios foram emitidos pela Requerida, pelo que o erro é imputável aos seus serviços, foi ela que os elaborou por sua própria iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser calculados sobre o montante das liquidações anuladas, a partir da data de pagamento, até ao completo reembolso do montante pago, à taxa legal, conforme os artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 61.º do CPPT, artigo 559.º do Código Civil e a Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

VI. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido da Requerente e em consequência:

- a) Declarar legítima a dotação e dedução do RFAI de 2019, no montante de € 89.375,58;

- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2024 ... e a respetiva liquidação de juros compensatórios;
- c) Condenar a Requerida no reembolso e no pagamento de juros indemnizatórios, conforme mencionado no ponto V; com termo inicial em 19-02-2024.
- d) Condenar a AT nas custas do processo.

VII. VALOR DA AÇÃO

O valor da ação é fixado em € **63.617,81** nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de janeiro de 2025

Os árbitros

(Regina de Almeida Monteiro -Presidente)

(Martins Alfaro – Adjunto)

(Filipa Gomes Pereira – Adjunta e Relatora)