

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 374/2024-T

Tema: Caducidade do direito de liquidação. IRC. Benefício Fiscal. RFAI.

SUMÁRIO:

- a) O benefício fiscal do RFAI, previsto no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do CFI, permite ao sujeito passivo deduzir à coleta de IRC, parte do investimento relevante, desde que sejam observadas as condições estatuídas no artigo 22.º, n.º 4, do CFI, exigindo o cumprimento cumulativo das mesmas;
- b) Tratando-se de um benefício fiscal de natureza condicionada, o prazo de quatro anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT suspende-se desde a apresentação da declaração de imposto até ao termo do prazo legal para cumprimento da condição, nos termos do artigo 46.º, n.º 2, alínea c), da LGT;
- c) Do ponto de vista técnico, o conceito de produção consiste na transformação de matérias-primas ou de bens intermediários, o que envolve uma série de operações físicas e/ou mecânicas que modificam as características de um determinado objeto ou insumo (elemento ou conjunto de elementos que entra na produção de bens ou serviços), com o objetivo de torná-lo apto para o consumo ou para o uso, podendo envolver atividades como a manufatura, a montagem, o processamento ou qualquer outra forma de transformação;
- d) O facto de um sujeito passivo demonstrar dispor de determinado CAE, previsto na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, não pode ser entendido, nem como podendo automaticamente beneficiar do benefício fiscal, nem tão pouco ser excluído do mesmo, por não dispor do referido CAE. O que deve prevalecer e ser tido em conta, segundo o princípio da verdade material, é se o sujeito passivo desenvolve uma atividade económica no âmbito setorial, tal como previsto no n.º 2, do artigo 2.º, do CFI.

- e) Se a Requerente tem como principal atividade, centralizada nas suas instalações, a conceção, o desenvolvimento, a comercialização e a distribuição dos produtos da marca que representa e procede à subcontratação total da fase de produção em série/fabricação/transformação, desenvolve uma atividade que não se enquadra no setor da indústria de transformação;
- f) Quando o legislador fiscal consagra e define os pressupostos de aplicação de um determinado benefício, caracterizado por pressupor o exercício efetivo de uma determinada atividade económica, não lhe cabe ponderar se estabelece, ou não, a possibilidade de a mesma vir a ser parcial ou totalmente subcontratada, uma vez que, tratando-se de matéria de âmbito geral, ligada à liberdade contratual das empresas, depende apenas de uma decisão puramente de gestão e de estratégia empresarial, que nada tem a ver com a natureza e pressupostos de determinado benefício fiscal;
- g) Se o legislador estabelece que o benefício em causa visa contemplar projetos de investimento em atividades económicas ligadas à indústria transformadora, a partir do momento em que o sujeito passivo passa a subcontratar a totalidade dessa atividade, deixa de reunir os pressupostos de elegibilidade para usufruir do benefício, passando a legitimidade, para tal, para as empresas subcontratadas. São estas empresas que passam a desenvolver a atividade de transformação e que dispõem dos ativos apropriados (quer em maquinaria e recursos humanos) a desenvolver transformação/ fabrico dos produtos;
- h) As normas que consagram benefícios fiscais têm a natureza de normas excecionais (veja-se o teor do artigo 2.º, n.º 1, do EBF), devendo ser interpretadas, por via de regra, nos seus termos, sem ampliações ou restrições, com primazia do elemento literal, sem, naturalmente, se deixar de atender ao elemento teleológico da interpretação.
- i) Subjacente à lógica e razão de ser do desenvolvimento económico que preside à consagração destes benefícios, não se pode deixar de exigir uma qualquer ligação ou conexão entre os ativos afetos e geradores do volume de negócios e o setor de atividade consagrado como elegível para o RFAI. Esta é a interpretação que melhor corresponde, quer ao elemento literal dos preceitos pertinentes, quando se referem “a indústria transformadora”, quer à teleologia subjacente à consagração do RFAI, sob pena de outra

interpretação conduzir à subversão da natureza e razão de ser do benefício fiscal, o que é proibido, desde logo, por força do princípio da tipicidade da matéria.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Dra. Maria do Céu Ferreira Godinho e Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1-A..., S.A., NIF..., com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., ... (doravante, apenas “Requerente”), vem, ao abrigo da alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro («RJAT»), em conjugação com o disposto na alínea a), do artigo 99.º e na alínea a), do n.º 1, do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário («CPPT»), aplicável por força do consignado na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º, apresentar Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral com vista a solicitar a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos seguintes atos tributários: (i) Ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) relativo ao exercício de 2017, identificado pelo n.º 2023..., da respetiva liquidação de juros compensatórios e de mora com os n.ºs 2023..., 2023... e 2023..., bem como da respetiva demonstração de acerto de contas identificada pelo n.º 2023 ..., todas associadas à compensação n.º 2023...; ii) Ato de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 2018, identificado pelo n.º 2023..., da respetiva liquidação de juros compensatórios com o n.º 2023..., bem como da respetiva demonstração de acerto de contas identificada pelo n.º 2023..., todas associadas à compensação n.º 2023...; e (iii) Ato de liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 2019, identificado pelo n.º 2023..., da respetiva liquidação de juros compensatórios com os n.ºs 2023... e 2023..., bem como da respetiva demonstração de acerto de contas identificada pelo n.º 2023..., todas associadas à compensação n.º 2023... .

2-O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira («AT») nos termos regulamentares.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), ambos do RJAT, o Conselho Deontológico, designou os árbitros do Tribunal Coletivo, aqui signatários, que comunicaram a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.

Desta forma, o Tribunal Coletivo foi regularmente constituído em 25 de maio de 2024, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

3-A fundamentar o pedido anulatório alega a Requerente, entre o mais:

- a) A Requerente é um fabricante de vestuário e acessórios da marca “B...”, levando a cabo todo o processo produtivo desde a fase inicial de conceção e desenvolvimento de todos os produtos até à fase final de acondicionamento e armazenamento e procedendo, posteriormente, à sua comercialização por grosso (canal multimarca em Portugal e estrangeiro), a retalho (em lojas monomarca próprias e na rede de franquados) e “online” (no sítio B....pt);
- b) Em termos de organização interna, a Requerente dispõe de um departamento de produção, de um departamento de desenvolvimento de produto, bem como de controlo da produção, os quais levam a cabo a conceção e desenvolvimento dos produtos têxteis, bem como o controlo da produção em massa. O processo de fabrico de produtos têxteis levado a cabo pela Requerente divide-se em três etapas distintas, a saber: (i) conceção e desenvolvimento; (ii) produção em série; e (iii) controlo final de qualidade;
- c) Tanto a fase de conceção e desenvolvimento como a fase de controlo final do processo produtivo estão internalizadas na Requerente, sendo realizadas nas suas instalações. Quanto à fase de produção em série, a Requerente atualmente leva a cabo esta etapa do processo produtivo através de um modelo de subcontratação, cujo controlo e risco continua, no entanto, a recair integral e exclusivamente sobre a sua esfera;

-
- d) Em concreto, no âmbito da etapa inicial do processo produtivo, o departamento de conceção e desenvolvimento da Requerente escolhe os vários tipos de materiais, define o seu corte e design, efetua vários testes aos produtos e prepara uma ficha técnica com as características de cada peça, que envia para as entidades subcontratadas para a produção em série e, eventualmente, as matérias-primas necessárias para o efeito, por forma a permitir que as entidades subcontratadas procedam à preparação de um protótipo dos produtos têxteis em causa;
- e) A partir do momento em que o protótipo final fica fechado, a Requerente dá à entidade subcontratada a sua ordem de início de produção em série, sendo este processo permanentemente acompanhado pelo seu departamento de controlo de produção;
- f) Após a realização bem-sucedida deste controlo final, a Requerente procede ao acondicionamento das várias peças e acessórios consoante o seu destino final (i.e., “showroom” para clientes com lojas próprias, escoamento para lojas próprias da marca “B...” ou venda “online”);
- g) A Requerente dispôs, até meados de 2018, das suas instalações fabris e administrativas em ..., Guimarães, mas debatia-se aí com dificuldades provocadas pela falta de espaço que limitavam a capacidade de expansão da sua atividade, pelo que investiu na preparação e remodelação das suas novas instalações fabris e administrativas, sitas em ..., ..., as quais, de resto, estavam, igualmente licenciadas como instalações fabris;
- h) A Requerente solicitou um parecer a um especialista independente para confirmar se tanto a sua atividade como o investimento a fazer reuniam os requisitos para ser enquadrados no Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), tendo-se concluído que o investimento era ilegível, seja por configurar a criação de um novo estabelecimento, seja por, em última análise, visar o aumento da capacidade produtiva instalada;
- i) Os investimentos tiveram lugar nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, e a Requerente mudou-se para as novas instalações na segunda metade de 2018, que acabaram por gerar créditos de RFAI de € 759.956,08, em 2017, e de € 300.444,77, em 2018, os quais foram objeto de desconsideração pela AT;

-
- j) Alega a Requerente que os investimentos realizados não só contribuíram para o aumento da sua capacidade produtiva, como se verificou aumento do número de postos de trabalho, pelo que não assiste razão à Requerida;
- k) Alega ainda a Requerente que, durante a inspeção a AT, se limitou a fazer pedidos de informação e esclarecimentos vagos e padronizados, sem tentar perceber e ouvir os esclarecimentos sobre a natureza do processo produtivo e as etapas que o compõem;
- l) Quanto ao Direito, a Requerente suscita a caducidade do direito à liquidação, porquanto a AT emitiu atos de liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios, relativos aos exercícios de 2017 e de 2018, mas o direito de liquidar tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar, nos termos do artigo 45.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”). Sendo que, como decorre do n.º 4 do mesmo artigo, “O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”. Significa isto que, como o prazo de quatro anos em referência conta-se, estando em causa impostos periódicos, a partir do termo em que se verificou o facto tributário, assim em relação a estes períodos de tributação, o prazo de caducidade de quatro anos se deu como verificado a 31 de dezembro de 2021, em relação ao período de tributação de 2017, e, bem assim, a 31 de dezembro de 2022, em relação ao período de tributação de 2018;
- m) Para a Requerente, qualquer outra interpretação como a que é sustentada pela Requerida com a justificação de se tratar de benefício condicionado, implicará a violação do princípio da proporcionalidade, tanto mais que a esmagadora maioria dos fundamentos aqui em causa correspondem a realidades e condições verificadas logo em 2017 e 2018, aquando da realização dos investimentos;
- n) A interpretação da norma contida no artigo 46.º, n.º 2, alínea c), da LGT, no sentido pretendido pela AT, sempre terá de ser declarada inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”);
- o) Quanto à elegibilidade do investimento para o RFAI, no essencial, alega a Requerente que tem como CAE principal o “14390 – fabricação de outro vestuário de malha”, o

- qual dispõe de pleno enquadramento na indústria transformadora e, por inerência, no âmbito de aplicação do RFAI, em conformidade com a delimitação destes CAE através da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, mais concretamente do seu artigo 2.º, o qual identifica como atividade elegível para o RFAI, as atividades das “indústrias transformadoras – divisões 10 a 33”;
- p) Por outro lado, a própria definição de “indústria transformadora” constante da classificação CAE Rev. 3 reconhece que, a atividade aqui em causa consiste, essencialmente, na transformação de matérias-primas em outros produtos, a qual, de resto, pode ser levada a cabo através de subcontratação (no todo ou em parte), não implicando tal subcontratação a descaracterização de uma atividade como “indústria transformadora”;
- q) O quadro normativo que regula o RFAI e estabelece os setores de atividade elegíveis para este benefício (i.e., o Código Fiscal do Investimento - “CFI” e a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro) não consagra em momento algum qualquer tipo de restrição a contribuintes que operem na indústria transformadora e que disponham da sua produção total ou parcialmente subcontratada. Sendo que mesmo a etapa de produção em série que é objeto de subcontratação está sujeita ao controlo integral da Requerente que suporta integralmente o risco da atividade produtiva;
- r) A Requerente também contesta a interpretação da Requerida no que se refere à elegibilidade dos investimentos enquanto investimento inicial, defendendo a Requerente que cumpre os requisitos previstos, quer na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, quer o disposto na alínea a) do parágrafo 49.º do artigo 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (“RGIC”).
- s) Conclui a Requerente que, contrariamente ao que pretende a AT, em momento algum é possível retirar das referidas normas que a “criação de um novo estabelecimento” pressupõe a “manutenção” de outro estabelecimento para que o investimento em causa possa ser elegível para o RFAI;
- t) Acrescenta que: ainda que assim se não entendesse, a situação dos autos cairia sempre no conceito de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, o qual apenas

- exige que um investimento que seja suscetível de permitir, em abstrato, o aumento do volume de produção de um dos bens produzidos pela empresa;
- u) A não se entender desta forma, os atos tributários aqui em crise padecem de um vício de violação de lei por violação do disposto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, bem como do artigo 2.º, parágrafo 49, alínea a), do RGIC;
 - v) A Requerente também discorda da Requerida quando esta defende que as instalações nas quais o investimento foi realizado não se assumem como instalações de natureza fabril, porquanto se encontram licenciadas como instalações afetas à indústria, facto que pode ser comprovado pelos registos da caderneta predial urbana, onde surge identificada a sua afetação à indústria;
 - w) Os investimentos em causa são plenamente enquadráveis no disposto no artigo 22.º, n.º 2, alínea a), parágrafo ii), do CFI;
 - x) Finalmente, quanto à criação de postos de trabalho, as partes discordarem da interpretação que emerge do disposto na alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI, de acordo com a qual é condição de atribuição do benefício de RFAI que os sujeitos passivos em questão “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)”, que no caso seria pelo período de cinco anos;
 - y) Esta norma tem sido pacificamente interpretada no sentido de que não exige em momento algum a criação líquida de postos de trabalho, exigindo, tão só, que o investimento em causa seja apto a criar, pelo menos, um posto de trabalho e que esse posto de trabalho se mantenha, seja na pessoa desse trabalhador inicialmente contratado, seja na de outros que, entretanto, contratados para o seu cargo, durante o respetivo período mínimo do investimento;
 - z) No caso dos autos, o investimento teve uma relação direta com a expansão da atividade da Requerente e com a criação de múltiplos postos de trabalho que se mantêm até hoje, em particular no que respeita à etapa inicial da produção de vestuário relacionada com a conceção e desenvolvimento das peças que serão depois objeto de produção em série;

-
- aa) No que respeita à alegada não afetação das instalações da Requerente exclusivamente à sua atividade;
- bb) Não só o artigo 22.º, n.º 2, do CFI o não exige como, por outro lado, a domiciliação da sede de outras entidades subsidiárias da Requerente nas suas instalações, como acontece com a “presença” nas instalações da Requerente que só ocorre a partir de março de 2019 para a “C...” e “B...” em julho de 2021 para a “D...” assenta na mera tolerância desta, atento o facto de a totalidade da área em causa ainda não ser efetivamente necessária para a dimensão atual da sua atividade;
- cc) A prevalecer a interpretação da Requerida, quanto ao artigo 22.º, n.º 2, do CFI exigir uma afetação exclusiva dos ativos à atividade do sujeito passivo, quando a lei apenas exige que essa afetação exista sem estabelecer qualquer requisito de exclusividade, sempre estaria ferida de inconstitucionalidade, por violação frontal do princípio da legalidade, consagrado nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), ambos da CRP, inconstitucionalidade essa que para todos os efeitos desde já se invoca;
- dd) Acresce que, em relação à “C...”, sempre terá de se ter em conta que a sua presença nestas instalações apenas se começou a verificar no exercício de 2019, termos em que, no limite (embora sem conceder), este fundamento apenas poderia ser aventado para fundamentar correções ao crédito de RFAI de 2019 e nunca aos créditos de RFAI de 2017 e de 2018;
- ee) E mesmo com referência a 2019, o fundamento aqui em causa jamais poderia legitimar a desconsideração da totalidade do RFAI desse exercício, sob pena de aberrante ofensa ao princípio da proporcionalidade, mas apenas das aplicações efetuadas em relação às áreas das instalações utilizada pela “C...”, por violação gritante do disposto nos artigos 77.º, n.º 1, da LGT e 268.º, n.º 3, da CRP;
- ff) Por outro lado, caso se entenda que tal exercício de delimitação não se impunha e que este pretendo fundamento é suscetível de afastar a totalidade do RFAI (o que não se concede e apenas a mero benefício de raciocínio se refere) sempre resultaria claro que tal interpretação do artigo 22.º, n.º 2, do CFI seria inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade previsto no artigo 18.º, n.º 1, da CRP, inconstitucionalidade essa que para todos os efeitos se invoca.

4- Na Resposta a Requerida alega, entre o mais:

- a) Quanto à questão prévia relativamente à caducidade do direito de liquidação, defende a Requerida que o RFAI é um benefício fiscal de natureza condicionada, pois exige o cumprimento cumulativo de vários requisitos previstos na redação do CFI. Por sua vez, a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, contempla alguns requisitos adicionais;
- b) No caso das grandes empresas como é a situação da ora Requerente, tais condições incluem: (a) a manutenção dos bens objeto de investimento na empresa e na região, durante um período mínimo de cinco anos a contar da data do investimento (cfr. artigo 22.º, n.º 4, alínea c), do CFI), e (b) o sujeito passivo efetuar um 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), do n.º 4, do artigo 22.º do CFI, ou seja, até ao final do período de cinco anos a contar da data do investimento (cfr. artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI);
- c) Estando em causa um benefício fiscal de natureza condicionada, o prazo de quatro anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT suspende-se desde a apresentação da declaração de imposto até ao termo do prazo legal para cumprimento da condição, nos termos do artigo 46.º, n.º 2, alínea c), da LGT, conforme jurisprudência consensual citando-se, a título de exemplo, as Decisões do CAAD no Processo n.º 500/2021-T e no Processo n.º 773/2022-T;
- d) No caso em apreço, considerando o prazo legal para cumprimento das condições previstas no artigo 22.º, n.º 4, alíneas c) e f), do CFI, conclui-se que o prazo de caducidade do direito à liquidação do IRC do exercício de 2017 e de 2018 ficou suspenso desde a data em que a requerente apresentou as declarações modelo 22 de IRC do exercício de 2017 e 2018, ou seja, desde 26.06.2018 e 28.06.2019, respetivamente até ao termo do período de cinco anos a contar da data de investimento, isto é até 31.12.2022 e 31.12.2023. Termos em que não assiste razão à Requerente;
- e) No que respeita à elegibilidade dos investimentos para efeitos de RFAI, a Requerente identifica que os considerados elegíveis para efeitos de RFAI foram alocados ao

exercício da atividade de “ fabricação de outro vestuário de malha”, a que corresponde o código CAE 14390, a qual se insere nas atividades transformadoras, expressamente previstas na alínea b), do artigo 2.º, da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro (portaria esta aplicável ao RFAI por força do disposto no n.º 1, do artigo 22.º, do CFI), mas a atividade efetivamente exercida não se enquadrava no setor da indústria de transformação, pois é exatamente a fase de “transformação/ produção em série” que é subcontratada;

- f) Nas suas instalações não é desenvolvida qualquer atividade industrial de transformação ou acabamento dos produtos finais. A Requerente não transforma ela própria os produtos, i.e., não tem atividade industrial, mas subcontrata a transformação dos produtos na íntegra;
- g) De facto, não obstante a atividade de código CAE 14390 ter previsão legal na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro e não estar excluída do âmbito setorial do RFAI, não é efetivamente essa a atividade exercida pela Requerente pois na realidade não desenvolve uma atividade de fabricação, que se encontra a cargo das empresas que subcontrata;
- h) Para Requerida o investimento também não cabe no conceito de investimento inicial;
- i) Nos termos da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e com o objetivo de assegurar a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado da União Europeia (“TUE”), bem como das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, o RFAI e a Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (“DLRR”) apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do § 4910 do artigo 2.º do RGIC;
- j) Como tal, consideram-se investimentos iniciais, um investimento em ativos corpóreos ou incorpóreos relacionado com: i) a criação de um novo estabelecimento; ii) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente; iii) a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou IV) uma alteração fundamental do processo de produção global de

- um estabelecimento existente. Por sua vez, o investimento de substituição também não integra o conceito de investimento inicial;
- k) Em suma, a elegibilidade dos ativos afetos ao investimento, como aplicações relevantes, com base no disposto no n.º 2 do artigo 22.º e artigo 30.º, ambos do CFI, impõe a verificação prévia de um nexo de causalidade entre os ativos considerados elegíveis, o objetivo estratégico do projeto e sua coerência com a tipologia de investimento inicial invocada;
 - l) Não sendo o RFAI nem a DLRR regimes de auxílios ao funcionamento, não podem ser canalizados para investimentos que visem a manutenção da operacionalidade de unidades fabris já existentes, devendo estas funcionar simultaneamente com o novo investimento (a menos que se trate de uma alteração fundamental e global), pois só assim se poderá considerar que o projeto de investimento concretiza uma expansão, isto é, uma extensão do sistema de produção no caso de um investimento inicial na tipologia indicada de aumento da capacidade do estabelecimento;
 - m) Em concreto, a Requerente considera que o investimento tem enquadramento na tipologia “criação de um novo estabelecimento” constante da alínea a), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e são elegíveis para efeito do RFAI dado que têm em vista a remodelação das futuras instalações fabris e administrativas, integrando uma das exceções previstas, ou seja, equiparam-se a itens tangíveis que irão estar incorporados no edifício detido para uso na produção dos bens da empresa;
 - n) Ainda que assim se não entenda, os mesmos, nesse caso, teriam sempre de se considerar abrangidos pelo conceito de “aumento de capacidade de estabelecimento já existente”, referindo que são, nesta hipótese, essencialmente dois os pressupostos a preencher para se observar este conceito: i) aumento da capacidade de produção; e ii) inexistência de alterações substanciais ao processo produtivo, condições que considera verificadas;
 - o) Como no caso se trata de mudança de instalações, a situação não pode ser enquadrável na tipologia relativa a investimentos relacionados com a “criação de um novo estabelecimento”, porquanto nesta tipologia está subjacente a criação de um novo estabelecimento, mantendo os estabelecimentos existentes, pois só assim ficam

- salvaguardados os objetivos visados por estes auxílios. Caso contrário, estaríamos perante um mero investimento de substituição, implicitamente não elegível para efeitos de RFAI;
- p) O investimento realizado não cumpre, uma das condições de acesso ao RFAI, porquanto não se encontra relacionado com “o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, nem com qualquer outra das tipologias previstas na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, pelo que, não estamos perante um investimento inicial, tal qual como os SIT expressa e fundamentadamente referem nos RIT;
- q) Acresce que também não está em causa o aumento da capacidade produtiva instalada uma vez que, no caso em concreto, o estabelecimento da Requerente não tem qualquer capacidade produtiva, que se encontra a ser desenvolvida pelos subcontratantes;
- r) Estando em causa um investimento relacionado com obras em um edifício destinado tão somente ao processo de *design*, conceção e desenvolvimento da roupa, armazenamento do produto acabado (roupa), calçado e acessórios e parte administrativa da sociedade, o referido edifício não constitui uma instalação fabril. Na realidade este edifício serve de suporte a toda a atividade de comércio da empresa, na medida em que se destina ao armazém do stock e a atividades administrativas e logísticas;
- s) Constataram os serviços de inspeção que as entidades relacionadas com a “D..., Lda.”, “B..., Lda.” e “C..., S.A.”, ocupam parte das instalações objeto do investimento, pelo que o edifício está afeto à atividade de diversas empresas;
- t) Neste sentido, a necessidade de mudança de instalações por parte da Requerente encontrará também justificação no facto de as mesmas serem utilizadas por outras empresas, sendo necessário acomodar os funcionários e o stock de, pelo menos, quatro empresas, pelo que não se encontra preenchido o requisito essencial previsto no n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pois decorre da letra da Lei com a expressão “Investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa”. Acrescente-se ainda que, o facto de serem empresas do mesmo grupo económico, em nada altera a interpretação do n.º 2, do artigo 22.º, do CFI, pois estão em causa sujeitos passivos diferentes;

- u) Quanto ao requisito relativo à criação e manutenção de postos de trabalho, previsto na alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI, tem que ser cumprida com recurso a contratos de trabalho sem termo, e os novos postos de trabalho criados têm que conduzir a um acréscimo efetivo do número global de trabalhadores admitidos na empresa em determinado período, salvaguardando, assim, os valores subjacentes aos auxílios com finalidade regional, nos quais se inscreve o RFAI, designadamente, no § 31 do preâmbulo do RGIC;
- v) Não releva todo e qualquer investimento, mas somente o investimento que proporcione a criação de postos de trabalho específicos, que essa criação de postos de trabalho se traduza numa criação líquida de postos de trabalho, e no aumento do nível de empregabilidade na empresa e na região, medido pelo aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa;
- w) A Requerente não cumpriu as condições específicas de acesso ao benefício, previstas no CFI, nomeadamente quanto aos quesitos de identificação e demonstração do nexos de causalidade entre o investimento que considera relevante para efeitos de RFAI (indústria de transformação) e os postos de trabalho criados estritamente em razão desse investimento, sua manutenção durante o período mínimo de cinco anos, também prevista na alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI e a criação de emprego (criação líquida de postos de trabalho).

5- No dia 11 de outubro de 2024 teve lugar a audiência a que se refere o artigo 18.º do RJAT, tendo sido ouvidas as testemunhas indicadas pelas partes, bem como as declarações de parte, conforme o consignado em Ata que se dá por reproduzida para todos os devidos e legais efeitos. Foi dada a oportunidade de as partes apresentarem alegações sucessivas e no prazo de 10 dias.

6- As partes apresentaram alegações.

II- SANEADOR

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas

O processo não enferma de nulidades.

Cumpra apreciar e decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

§ 1.º Factos dados como provados

Foram dados como provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma entidade que opera na indústria têxtil e encontra-se enquadrada no CAE principal “14390 – Fabricação outro vestuário de malha”, o qual se insere nas “indústrias transformadoras” da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), no caso do fabrico de vestuário na divisão 14, nas subclasses adequadas ao tipo de vestuário produzido;
- b) E dispõe como CAE’s secundários “047711 – comércio a retalho de vestuário para adultos em estabelecimento especializado”, “047910 – comércio a retalho por correspondência ou via internet” e “046421 – comércio por grosso de vestuário e de acessórios”;
- c) Durante o ano 2023 a Requerente foi objeto de uma inspeção tributária externa ao período de tributação de 2019, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2022..., no âmbito da qual, entre outras matérias, foi escrutinado o RFAI de que esta beneficiou nesse período de tributação. No âmbito dessa inspeção tributária a AT foi, nomeadamente, proposto a desconsideração integral do crédito de RFAI que a Requerente havia deduzido nesse exercício, no montante de 362.970,63 €, tendo os serviços verificado que o mesmo é o resultado de dotações geradas nos períodos de 2017 e 2018;
- d) Nessa sequência, a inspeção tributária abriu as ordens de serviço números OI2023... e OI2023... referentes aos períodos de 2017 e 2018, respetivamente;

- e) Relativamente ao benefício fiscal apurado nos termos do RFAI, constataram os serviços de inspeção que, nos períodos de 2017 e 2018, o sujeito passivo considerou, como aplicações relevantes, despesas de investimento em obras em edifícios alheios, no montante de 3.039.824,32€ e de 1.201.779,08€, respetivamente;
- f) No seguimento, na declaração Modelo 22 de 2017, o sujeito passivo considerou na dotação do RFAI gerada no período, 25% do montante de 3.039.824,32€, ou seja, 759.956,08€ (3.039.824,32€*0,25). Foi efetuada uma dedução no período de 386.691,13€, correspondente ao limite (50% da coleta), transitando para o período seguinte 373.264,95 €;
- g) Na declaração Modelo 22 de 2018, foi considerada na dotação do RFAI gerada no período, 25% do montante de 1.201.779,08€, ou seja, 300.444,77€ (300.444,77€ * 0,25). Em relação a esta dotação, não foi efetuada qualquer dedução no período de 2018;
- h) Neste exercício (2018) foi efetuada apenas a dedução de 310.739,09 €, referente ao valor que transitou de 2017 e tendo presente o limite de 50% da coleta;
- i) Na declaração Modelo 22 de 2019, foi efetuada a dedução do valor remanescente referente à dotação de 2017, 62.525,86€, tendo sido ainda efetuada a dedução dos 300.444,77€ que transitaram de 2018, atendendo a que o limite de 50% se cifra em 483.203,76€;
- j) Os créditos de RFAI acima indicados, no montante global de € 1.060.400,85, deduzidos pela Requerente, nos períodos de tributação de 2017, 2018 e 2019, foram objeto de desconsideração pela AT, dando origem às liquidações adicionais supra identificadas, atos de liquidação que são objeto deste pedido de pronúncia arbitral;
- k) As declarações Modelo 22 de IRC, do exercício de 2017 e 2018, foram apresentadas 26.06.2018 e 28.06.2019, respetivamente;
- l) O processo produtivo levado a cabo pela Requerente divide-se em três etapas distintas, a saber: (i) conceção e desenvolvimento; (ii) produção em série; e (iii) controlo final de qualidade [cfr. (RIT e Pedido arbitral)];
- m) Tanto a fase de conceção e desenvolvimento como na (fase) de controlo final do processo produtivo, o acondicionamento das várias peças, conforme o destino

- (“showroom”) e armazenagem, encontram-se internalizadas na Requerente, sendo realizadas nas suas instalações [(cfr. RIT e Pedido arbitral)];
- n) Quanto à fase de produção em série, a Requerente leva a cabo esta etapa do processo produtivo através de um modelo de subcontratação total [(RIT e Pedido arbitral)];
 - o) Os fundamentos desta opção assentaram num duplo propósito de, por um lado, aumentar a eficiência do processo produtivo e, por outro lado, mitigar limitações de capacidade inerentes ao processo de produção em série [(cfr. o ponto 43 do Pedido arbitral)];
 - p) Regra geral, as empresas não produzem toda a variedade de produtos comercializados, pois há utilização de múltiplos materiais e de maquinarias específicas. O padrão está no facto de cada subcontratado ser especialista em atividade específica e necessária ao fabrico de cada produto, existindo a subcontratação em função das exigências técnicas de cada produto (ponto 44 do Pedido arbitral);
 - q) A externalização desta etapa permite libertar espaço e recursos para as duas restantes etapas (seja a inicial de conceção e desenvolvimento, seja a etapa final) (ponto 45 do Pedido arbitral);
 - r) A Requerente dispôs, até meados de 2018, das suas instalações em ..., Guimarães, mas mudou-se para novas instalações, na segunda metade de 2018, que resultaram da remodelação de anteriores instalações licenciadas como fabris [(cfr. RIT e Pedido arbitral)];
 - s) As novas instalações dispõem, essencialmente, de três tipos de áreas, todas elas relevantes e integrantes da atividade de produção de produtos têxteis, a saber: (i) área de produção (na qual se encerram os departamentos de conceção e desenvolvimento de produto, o departamento de produção e controlo de produção e demais atividades relacionadas com o processo produtivo, nomeadamente o seu centro de armazenagem e preparação final do produto para comercialização); a (ii) a área administrativa (no âmbito da qual é levada a cabo a gestão diária das atividades da Requerente; e (iii) a área de “showroom” (no âmbito da qual são apresentadas ao mercado as criações da Requerente)- Pedido arbitral .

§2.º Factos dados como não provados

Não foram identificados dados como não provados

§3.º Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e números 3 e 4, do artigo 607.º, do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e), n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT). Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência comum (cf. alínea e), artigo 16.º, do RJAT, e n.º 4, do artigo 607.º, do CPC, aplicável *ex vi* alínea e), n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a análise crítica e conjugada das peças processuais, dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal. Quer as testemunhas quer as declarações de parte corroboraram designadamente os factos dados com provados nos pontos l) a s).

III-2- DO DIREITO

§1.º- Questão prévia da caducidade do direito de liquidação relativa aos períodos de tributação de 2017 e 2018

A Requerente sustenta a questão da caducidade da liquidação, que importa analisar em primeiro lugar.

Em termos sintéticos alega a Requerente que a liquidação tem de ser notificada no prazo de quatro anos, nos termos dos números 1 e 4 do artigo 45.º da LGT, prazo que, nos impostos periódicos, como na hipótese *sub iudice*, se conta a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, no caso correspondente ao último dia do período de tributação. Assim conclui que o prazo de caducidade de quatro anos se deu como verificado a 31 de dezembro de 2021,

em relação ao período de tributação de 2017, e, bem assim, a 31 de dezembro de 2022, em relação ao período de tributação de 2018.

Mais acrescenta a Requerente que será de considerar violação do princípio da proporcionalidade, entender-se que, por estar em causa um benefício fiscal de natureza condicionada, o prazo de caducidade estaria suspenso em relação a todos os pressupostos de que depende a aplicação do RFAI, desde a data de apresentação da respetiva declaração até ao termo do prazo legal para o cumprimento da condição (artigo 46.º, n.º 2, alínea c), da LGT). Tanto mais que a esmagadora maioria dos fundamentos aqui em causa correspondem a realidades e condições verificadas logo em 2017 e em 2018, aquando da realização dos investimentos, com a eventual exceção da criação e manutenção dos postos de trabalho.

Por sua vez, argumenta a Requerida que o RFAI é qualificado por lei como um benefício fiscal de natureza condicionada, uma vez que exige o cumprimento cumulativo de vários requisitos previstos no CFI e na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que contempla algumas condições adicionais. Ou seja, estamos a falar de um conjunto de requisitos e de pressupostos cuja verificação plena se encontra diferida no tempo.

Vejamos .

As alíneas b) e c), do n.º 2, do artigo 46.º da LGT estabelecem a suspensão do prazo de caducidade em caso de benefícios fiscais:

- b) de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;
- c) em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

O benefício fiscal do RFAI, previsto no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do CFI, permite ao sujeito passivo deduzir à coleta de IRC, parte do investimento relevante, desde que sejam observadas as condições estatuídas no artigo 22.º, n.º 4, do CFI, exigindo o cumprimento cumulativo das mesmas. No caso das grandes empresas, como é o caso da ora Requerente, tais condições incluem; (a) a manutenção dos bens objeto de investimento na empresa e na região, durante um

período mínimo de cinco anos a contar da data do investimento (cfr. artigo 22.º, n.º 4, alínea c), do CFI); e (b) o sujeito passivo efetuar um 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), do n.º 4, do artigo 22.º do CFI, ou seja, até ao final do período de cinco anos a contar da data do investimento (cfr. artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI).

Assim sendo, tratando-se de um benefício fiscal de natureza condicionada, o prazo de quatro anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT suspende-se desde a apresentação da declaração de imposto até ao termo do prazo legal para cumprimento da condição, nos termos do artigo 46.º, n.º 2, alínea c), da LGT. No caso em apreço, conclui-se que o prazo de caducidade do direito à liquidação do IRC do exercício de 2017 e de 2018 ficou suspenso, desde a data em que a requerente apresentou as declarações modelo 22 de IRC do exercício de 2017 e 2018, ou seja, desde 26.06.2018 e 28.06.2019, respetivamente, até ao termo do período de cinco anos a contar da data de investimento, isto é até 31.12.2022 e 31.12.2023. O que significa que, à data em que a Requerente foi notificada das liquidações de IRC dos exercícios de 2017 e de 2018, e dos correspondentes juros compensatórios (em 2023), não se havia completado o prazo de caducidade de quatro anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT, sendo de improceder a alegada caducidade.

Também não assiste razão à Requerente quando alega que esta interpretação conduz à inconstitucionalidade do artigo 46.º, n.º 2, alínea c), da LGT, por violação do princípio da proporcionalidade. Na opção do legislador, ao estabelecer a suspensão do prazo de caducidade, terá ponderado a natureza excecional dos benefícios fiscais, trata-se de benefícios sujeitos a condições, cujos pressupostos são de verificação cumulativa e de concretização prolongada no tempo (no caso, cinco anos) e a necessidade de garantir a certeza e segurança jurídicas. Neste contexto, torna-se fundamental que haja um termo inicial e final do período de suspensão objetivos e iguais para todos os requisitos. A opção do legislador afigura-se, assim, também adequada, quer por se tratar de um benefício fiscal de natureza condicionada, o qual exige a reunião de um conjunto de pressupostos cumulativos, quer pelo facto da eventual concretização se poder prolongar no tempo. Termos em que, bem se compreende que o respetivo regime de

atribuição deva ser rodeado de apertados requisitos e o intérprete cauteloso na sua interpretação e aplicação.

A afastar a violação do princípio da proporcionalidade está ainda o facto de, como sublinha a Requerida, nos termos do n.º 3 do artigo 23.º do CFI, quando a dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 90.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), não possa ser efetuada integralmente no período de tributação em que foram concretizadas as aplicações relevantes por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, dentro dos limites e preceitos estabelecidos naquela norma. Assim sendo, a norma questionada não pode ser interpretada à luz do princípio da proporcionalidade de forma isolada, mas em articulação com outros bens e princípios jurídicos fundamentais, incluído a dimensão essencial daquele princípio da adequação à natureza condicionada do benefício, assim se salvaguardando uma interpretação em conformidade com a CRP.

Termos em que improcede a alegada caducidade do direito à liquidação.

§2.º- Quanto à ilegalidade das liquidações: Da elegibilidade dos investimentos para o RFAI

Entrando na análise do mérito do pedido, a matéria essencial em debate nos presentes autos prende-se com a resposta à questão de saber se: i) a atividade da Requerente, A..., SA., se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, nos termos da Portaria 282/2014, de 30 de dezembro; ii) os investimentos realizados no contexto de tal atividade preenchem os requisitos para serem relevados como deduções à coleta em sede de IRC, em face da interpretação dos artigos 2.º e 22.º do CFI, e demais legislação aplicável.

No essencial, a Requerente alega que desenvolve uma atividade transformadora e que o investimento em causa reúne os requisitos de elegibilidade exigidos para efeitos de aplicação do benefício fiscal consagrado no RFAI. Por sua vez, para a Requerida, a Requerente não cumpre o ónus de prova capaz de demonstrar, em concreto, que desenvolve uma atividade de transformação e que não se verificam os requisitos exigidos pelo RFAI, dado a aplicação dos mesmos assentarem numa interpretação errónea da legislação aplicável.

Vejamos.

§2.º-A- Caraterização da atividade da Requerente como integrante do conceito de “indústria transformadora”.

Segundo o artigo 22.º, n.º 1, do CFI:

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.

O n.º 2, do artigo 2.º, do CFI prevê que:

Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC: a) Indústria extrativa e indústria transformadora (...), relevante à data dos factos.

O n.º 3 deste mesmo artigo estabelece que:

Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior.

A Portaria 282/2014, de 30 de dezembro dispõe no seu artigo 2.º que:

Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior, as atividades económicas previstas no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, correspondem aos seguintes códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro:

a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;

b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;

A Requerente começa por alegar, a favor da integração da atividade desenvolvida no setor da indústria de transformação, que tem como CAE principal o “14390 – fabricação de outro vestuário de malha”, o qual é expressamente elegível para o RFAI e, nos termos da classificação CAE REV. 3 “Compreende a fabricação de puloveres, casacos e outro vestuário de malha tricotados de produção própria ou adquirida”.

O processo de fabrico dos produtos têxteis levado a cabo divide-se em três etapas distintas, a saber: (i) conceção e desenvolvimento; (ii) produção em série; e (iii) controlo final de qualidade. Tanto a fase de conceção e desenvolvimento, como a fase de controlo final do processo produtivo estão internalizadas na Requerente, sendo realizadas nas suas instalações. Por sua vez, a fase de produção em série é atualmente levada a cabo através de um modelo de subcontratação, cujo controlo e risco continua, no entanto, a recair integral e exclusivamente sobre a sua esfera.

Mais em concreto, no âmbito da etapa inicial do processo produtivo, o departamento de conceção e desenvolvimento escolhe os vários tipos de materiais, define o seu corte e *design*, efetua vários testes aos produtos e prepara uma ficha técnica com as características de cada peça, que envia para as entidades subcontratadas para a produção em série e, eventualmente, as matérias-primas necessárias para o efeito, por forma a permitir que as entidades subcontratadas procedam à preparação de um protótipo dos produtos têxteis em causa;

A partir do momento em que o protótipo final fica fechado, a Requerente entra na etapa de produção em série dando à entidade subcontratada a sua ordem de início de produção em série, sendo este processo permanentemente acompanhado pelo seu departamento de controlo de produção.

Em sentido contrário, argumenta a Requerida, em termos sintéticos, que a Requerente não desenvolve nas suas instalações qualquer atividade industrial de transformação ou acabamento de produtos finais, ou seja, não transforma ela própria os produtos, uma vez que subcontrata na íntegra toda a atividade de transformação. Os serviços de inspeção verificaram que nessas instalações “(...) não há qualquer ato, processo ou efeito de produzir (algo), não existe transformação de matéria-prima em produto, nem existem meios de produção como sejam as instalações fabris e as máquinas com que se efetua o processo produtivo – em resumo, a empresa não tem capacidade produtiva para a atividade que declara como sendo a sua atividade

principal” (ponto 66 da resposta). E a Requerida acrescenta que o facto de “a atividade de código CAE 14390 ter previsão legal na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro e não estar excluída do âmbito setorial do RFAI, a verdade é que não é essa, efetivamente, a atividade exercida pela Requerente, pois, na realidade não desenvolve uma atividade de fabricação, essa encontra-se a cargo das empresas que subcontrata” (ponto 65 da Resposta).

A Requerida conclui que a Requerente tem como principal atividade o desenvolvimento, comercialização e distribuição dos produtos da marca “B...”, subcontratando toda a produção. Ora, conforme é consabido, as atividades comerciais não se encontram previstas no n.º 2, do artigo 2.º, do CFI.

Vejamos.

Podemos dizer que, do ponto de vista técnico, o conceito de produção consiste na transformação de matérias-primas ou de bens intermediários, o que envolve uma série de operações físicas e/ou mecânicas que modificam as características de um determinado objeto ou insumo (elemento ou conjunto de elementos que entra na produção de bens ou serviços), com o objetivo de torná-lo apto para o consumo ou para o uso. Este processo é essencial para a geração de valor, e pode envolver atividades como a manufatura, a montagem, o processamento ou qualquer outra forma de transformação.

Associado à produção, temos sempre um processo produtivo, que é a combinação de fatores/fases de produção (como trabalho humano, capital, recursos naturais e tecnologia) que proporciona a obtenção de um dado produto final. Em outras palavras, o processo produtivo refere-se às etapas necessárias para transformar um conjunto de elementos que entram na produção em produtos acabados ou serviços. Esse processo depende diretamente da tecnologia disponível para a empresa, bem como da eficiência dos fatores envolvidos.

Em termos de normas de contabilidade e de relato financeiro, encontramos o conceito de produção na NRCF 18, parágrafo 12 e seguintes, que considera como custos a imputar às unidades de produção a mão de obra direta, os gastos gerais de produção fixos e variáveis, que são incorridos para converter matérias-primas em bens acabados, produtos prontos para a venda. A mão de obra direta e o investimento específico em equipamento é, geralmente, a componente com maior peso nos custos de produção de um produto.

No caso dos autos, como ficou dito, a Requerente alega que é uma empresa que se dedica à atividade de fabrico de produtos têxteis, invocando a seu favor, fundamentalmente, dispor como CAE principal “o CAE -14390-fabricação de outro vestuário de malha”, que é expressamente elegível para efeitos do RFAI.

Acontece que o facto de um sujeito Passivo demonstrar dispor do CAE, previsto na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, não pode ser entendido, nem como podendo automaticamente beneficiar do benefício fiscal, nem tão pouco ser excluído do mesmo, por não dispor do referido CAE. O que deve prevalecer e ser tido em conta, segundo o princípio da verdade material, é se o sujeito passivo desenvolve uma atividade económica no âmbito setorial, tal como previsto no n.º 2, do artigo 2.º, do CFI (cfr. “Código Fiscal do Investimento”, Anotado e Comentado, *Rui Marques/Sónia Martins Reis*, Almedina, Coimbra, 2022, p. 18).

Ora, transpondo o exposto para o caso dos autos, o primeiro problema suscitado pela Requerida reside, precisamente, no facto de, não obstante a atividade de Código CAE 14390 ter previsão legal na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, a atividade efetivamente exercida pela Requerente não corresponder ao mesmo, isto é, na realidade não desenvolve uma atividade de fabricação/transformação/produção, uma vez que essa se encontra a cargo das empresas que subcontrata.

Por conseguinte, a Requerente acaba por ter como principal atividade a conceção, o desenvolvimento, a comercialização e a distribuição dos produtos da marca que representa, subcontratando toda a produção/ fabrico.

Sublinhe-se, aliás, que a Requerente admite expressamente, designadamente nos pontos 24.º a 61.º do Pedido, que centraliza nas suas instalações a fase de conceção e desenvolvimento, bem como a fase de controlo final. E acrescenta que a fase de produção em série / fabricação é levada a cabo através do modelo de subcontratação total.

Aqui chegados somos remetidos para a questão de saber se um sujeito passivo, cuja atividade de fabricação/transformação é integralmente subcontratada, se enquadra ainda ou não no setor da indústria de transformação.

A Requerente, como vimos, defende que sim, desde logo, porque o quadro normativo que regula o RFAI estabelece os sectores de atividade elegíveis para este benefício e não consagra em

momento algum qualquer tipo de restrição a contribuintes que operem na indústria transformadora e que disponham da sua produção total ou parcialmente subcontratada.

O argumento da Requerente, de fundamentar a admissibilidade da subcontratação total da atividade de transformação pelo facto de o legislador não estabelecer qualquer restrição nesse sentido, não tem qualquer sustentação, quer do ponto de vista jurídico, quer racional, desde logo, por se tratar de matéria fora do âmbito fiscal.

Quando o legislador fiscal consagra e define os pressupostos de aplicação de um determinado benefício, caracterizado por pressupor o exercício efetivo de uma determinada atividade económica, não lhe cabe ponderar se estabelece, ou não, a possibilidade de essa tarefa vir a ser parcial ou totalmente subcontratada. Com efeito, trata-se de matéria de âmbito geral, consagrada e regulamentada em sede própria, porque ligada à liberdade contratual das empresas. O recurso, em concreto, por parte de uma empresa à subcontratação resulta sempre de uma decisão puramente de gestão e de estratégia empresarial, que nada tem a ver com a natureza e pressupostos de determinado benefício fiscal.

Realce-se, aliás, que, no caso em apreço, é a própria Requerente a admitir que a escolha do modelo de subcontratação total assentou no propósito de aumentar a eficiência do processo produtivo e mitigar as limitações de capacidade inerentes ao processo de produção em série, sendo normal escolher cada subcontratante especializado, conforme as exigências de cada produto (pontos 42 a 43 do Pedido). Não cabe ao legislador fiscal ponderar qualquer solução nesta matéria e, se o fizesse, por exemplo, se restringisse o uso da subcontratação, estaria a contender com o princípio da liberdade contratual e a liberdade de iniciativa económica das empresas. Por conseguinte, o recurso à subcontratação será sempre admissível.

A questão está em saber se esse modelo económico pode ir ao ponto de descaracterizar ou mesmo subverter a natureza e a razão de ser de determinado benefício fiscal. Se o legislador estabelece que o benefício em causa visa contemplar projetos de investimento em atividades económicas ligadas à indústria transformadora, a partir do momento em que o sujeito passivo passa a subcontratar a totalidade dessa atividade, deixa de reunir os pressupostos de elegibilidade para usufruir do benefício, passando a legitimidade, para tal, para as empresas subcontratadas. Com efeito, são estas empresas que passam a desenvolver a atividade de transformação e que dispõem dos ativos apropriados (quer em maquinaria, quer em recursos humanos) a desenvolver

a transformação dos produtos. Isto sob pena de outra interpretação conduzir à subversão da natureza e razão de ser do benefício fiscal, o que é proibido, desde logo, por força do princípio da tipicidade da matéria, como melhor será analisado.

Assim sendo, a resposta à questão posta terá de ser encontrada na análise do quadro normativo do benefício em causa, através do recurso aos critérios de hermenêutica jurídica, sem esquecer tratar-se de matéria caracterizada pelo princípio da tipicidade taxativa.

As normas que consagram benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais (veja-se o teor do artigo 2.º, n.º 1, do EBF). Assim, devem ser interpretadas, por via de regra, nos seus termos, sem ampliações ou restrições, com primazia do elemento literal, sem, naturalmente, se deixar de atender ao elemento teleológico da interpretação.

Nesta sequência, subjacente à lógica e razão de ser do desenvolvimento económico que preside à consagração destes benefícios, não pode deixar de se exigir uma qualquer ligação ou conexão entre os ativos afetos e geradores do volume de negócios e o setor de atividade consagrado como elegível para o RFAI. Esta é a interpretação que melhor corresponde, quer ao elemento literal dos preceitos pertinentes, quando se referem “a indústria transformadora”, quer à teleologia subjacente à consagração do RFAI. Em suma, por boas razões que assistam à Requerente na escolha do modelo de subcontratação total da sua atividade, a sua tese não tem acolhimento no quadro normativo do RFAI, considerando a natureza taxativa dos benefícios fiscais e a aplicação dos critérios de hermenêutica jurídica.

Mais, a interpretação mencionada é também impeditiva de que, em teoria, a Requerida se veja confrontada com pedidos concorrentes ao RFAI, visando o investimento os mesmos bens ou ativos, deduzidos simultaneamente pela Requerente e as empresas subcontratadas. Na verdade, como ficou dito, são estas empresas que, para efetivarem a produção/fabricação em série, realizam custos com depreciação e a manutenção dos edifícios e equipamentos/máquinas de fabrico, incluindo a mão de obra. Já se vê que numa situação destas só as empresas subcontratadas podem beneficiar do RFAI, uma vez que a Requerente tem, nas suas próprias palavras, a sua atividade confinada (e, por conseguinte, os seus gastos e ativos) à conceção, desenvolvimento e comercialização.

§2.º -B-Caraterização do conceito -criação de um novo estabelecimento ou “ampliação do

Existente”

A conclusão anterior, por se tratar de pressupostos cumulativos, não pode deixar de se repercutir quanto à verificação do requisito de elegibilidade do RFAI, respeitante ao enquadramento do investimento realizado no conceito de “investimento inicial”.

O conceito de “investimento inicial” encontra-se consagrado na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o qual dispõe que: “Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do CFI apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a), do parágrafo 49, do artigo 2.º, do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.

Por sua vez, a alínea a), do parágrafo 49, do artigo 2.º, do RGIC, limita-se a estabelecer que se inclui no conceito de “investimento inicial”: “Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.

Como vimos, a Requerente, que investiu na compra e remodelação de instalações fabris situadas em ... para onde pretende mudar a sua atividade, considera que o investimento nas obras que tem em vista a remodelação dessas futuras instalações fabris e administrativas são elegíveis para efeitos de RFAI, por entender que o mesmo se assume como “investimento inicial”, na tipologia “criação de um novo estabelecimento”, constante da alínea a), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Defende, ainda, que mesmo que os investimentos aqui em referência não se considerassem abarcados pelo conceito de “criação de um novo estabelecimento”, os mesmos, nesse caso, teriam sempre de se considerar abrangidos pelo conceito de “aumento de capacidade de

estabelecimento já existente”. Referindo que, nesta hipótese, são essencialmente dois os pressupostos a preencher para se observar este conceito: i) aumento da capacidade de produção; e ii) inexistência de alterações substanciais ao processo produtivo, condições que considera verificadas.

Como vimos, a Requerida questiona a concreta elegibilidade dos investimentos, por entender que os mesmos não se assumem como “investimentos iniciais”, e que a Requerente confunde o investimento na transferência da localização da sua atividade para ... com a criação de um novo estabelecimento.

No que se refere ao enquadramento na tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, caberia, contudo, à Requerente assegurar-se de que, efetivamente, o mesmo poderia ser enquadrado nessa tipologia e documentá-lo no processo de documentação fiscal - alínea a), do n.º 1, do artigo 7.º, da Portaria n.º 297/2015. Caberia assim à Requerente demonstrar de que forma a mudança de instalações contribuiu para o aumento da capacidade produtiva da empresa, o que desde logo não foi cumprido.

Para a Requerida, a Requerente não tem, desde logo, capacidade produtiva, entenda-se para o caso em concreto, capacidade de transformação, sendo que os seus subcontratados é que têm essa capacidade produtiva, pelo que nunca se trata de um investimento inicial na esfera do sujeito passivo.

Argumenta a Requerida que, ao contrário do entendimento da Requerente, o relevante não é o aumento do volume de produção, mas sim o aumento da capacidade produtiva instalada, sendo que, no caso em concreto, o estabelecimento da Requerente não tem qualquer capacidade produtiva, porque se encontra totalmente subcontratada.

Vejamos.

Afigura-se claro que o investimento, pelas características que reveste, não cai no requisito de elegibilidade “investimento inicial” na tipologia “Criação de um novo estabelecimento”, tanto assim que a própria Requerente admite que possa antes subsumir-se na tipologia “aumento de capacidade de estabelecimento instalada”.

Antes de mais cumpre sublinhar que impendia sobre a Requerente o ónus da prova quanto à verificação deste requisito, o que não se verifica.

A fundamentar a sua pretensão, alega a Requerente, entre o mais, que as novas instalações dispõem, essencialmente, de três tipos de áreas: (i) área de produção (na qual se encerram os departamentos de conceção e desenvolvimento de produto, o departamento de produção e controlo de produção e demais atividades relacionadas com o processo produtivo, nomeadamente o seu centro de armazenagem e preparação final do produto para comercialização); a (ii) a área administrativa (no âmbito da qual é levada a cabo a gestão diária das atividades da Requerente; e (iii) a área de “showroom” (no âmbito da qual são apresentadas ao mercado as criações da Requerente).

Ora estas áreas correspondem às atividades que a Requerente já desempenhava nas instalações anteriores, limitando-se, portanto, a expandir a anteriores áreas de atividade, continuando a Requerente a não demonstrar que desenvolve qualquer atividade de produção/trans formação. Essa capacidade continua a pertencer às empresas subcontratadas. Como vimos, não basta alegar, em abstrato, que o investimento nas novas instalações permitiu o aumento do volume de produção dos bens produzidos pela empresa e conseqüente aumento do volume de negócios. Era preciso demonstrar que bens ou produtos passou a Requerente a transformar/produzir /fabricar e que tivessem conduzido ao aumento do volume de negócios.

As normas da Portaria (em especial da alínea a), do n.º 2, do artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro), não podem ser lidas como tendo a virtualidade de desconfigurar a natureza jurídica e a razão de ser do RFAI. Antes pelo contrário, os critérios de elegibilidade constantes da Portaria têm de ser interpretados e entendidos como concretização do regime e enquadramento do CFI e RFAI, como decorre do facto de se tratar de normas de natureza regulamentar e de hierarquia inferior. O que implica, mais uma vez, a demonstração da existência de umnexo, uma ligação, entre o aumento da capacidade existente, como sejam as características técnicas das máquinas e equipamentos necessários e adequados a produzir/fabricar maior quantidade de produtos ou bens, o que não ocorre.

Como ficou consignado na decisão arbitral n.º 418/2022-T: (..) “Para que se considere que um investimento contribuiu para o “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, ainda que potencial, tem de ficar provado que tal investimento veio possibilitar um maior volume de produção de pelo menos um dos produtos já anteriormente produzidos pelo estabelecimento.

A expressão “produção” tem de ser entendida no sentido técnico de “transformação”, “fabrico”, para estar em sintonia com as normas do RFAI.

Em suma, considerando o exposto, o que releva é o aumento da capacidade produtiva instalada, sendo que, no caso em concreto, o estabelecimento da Requerente não demonstrou ter qualquer capacidade produtiva em sentido técnico, que se encontra, integralmente, subcontratada, como resulta da matéria de facto dada como provada e é por si expressamente admitido.

Mostra-se, desta forma, que o investimento realizado não cumpre, esta condição de acesso ao RFAI, porquanto não se encontra relacionado com “o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, nem com qualquer outra das tipologias previstas na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o que significa que não estamos perante um investimento inicial.

As considerações expandidas valem de igual modo para o requisito relativo à criação líquida de postos de trabalho.

No que se refere à inconstitucionalidade suscitada no ponto 281 do Pedido, quanto a ser declarada a inconstitucionalidade do artigo 22.º, n.º 2, do CFI se interpretado como exigindo uma afetação exclusiva dos ativos à atividade do sujeito passivo, por violação frontal do princípio da legalidade, consagrado nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), ambos da CRP, sempre se dirá que, além de o pedido assentar em meras alegações abstratas, não concretizadas, das normas e princípios constitucionais violados, não se trata de uma questão essencial para a decisão da causa. Acresce que o tribunal não aplicou sequer a norma com o sentido questionado.

Por tudo o quanto vai exposto, conclui-se pela improcedência do pedido da Requerente quanto à anulação das liquidações adicionais de IRC relativas aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, supra identificadas, no ponto I-1, e, nesta sequência, fica prejudicado o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

IV - DECISÃO

Ante o exposto, este tribunal coletivo:

- a) Julga improcedente a alegada caducidade das liquidações adicionais impugnadas relativas ao IRC de 2017 e de 2018;
- b) Julga improcedente o pedido de pronuncia arbitral apresentado pela Requerente, quanto à anulação das liquidações adicionais de IRC impugnadas e relativas aos exercícios de 2017 (no valor de € 466.117, 39), 2018 (no valor de €362.909, 20) e 2019 (no valor de 409.301, 67);
- c) Condena a Requerente no pagamento das respetivas custas.

V - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 1.239. 875,86, nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, 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.

VI- CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2, do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 16.830,00¹.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de janeiro de 2025

Árbitro Presidente,

Fernanda Maçãs (Árbitro Presidente-relatora)

Maria do Céu Ferreira Godinho (Árbitro Vogal)

¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2025-01-24

Francisco Nicolau Domingos