CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 102/2025-T
Tema: Benefícios Fiscais – RFAI – Adições de equipamento, investimento de substituição.

SUMÁRIO

1-É ao sujeito passivo de imposto que compete fazer a prova do preenchimento dos requisitos de que depende a atribuição de determinado benefício fiscal, enquanto facto constitutivo desse direito e impeditivo da tributação-regra (artigo 74º, nº 1, da LGT).
2- Não se exige que os investimentos aumentem, por si só, a capacidade de produção, bastando que tenham potencialidade para influenciar esse aumento quando integrados num conjunto de aquisições que o geram. Nesta medida, podem ser considerados investimento inicial os equipamentos complementares que a Requerente tenha de adquirir para suportar o aumento do processo produtivo resultante dos investimentos globalmente considerados.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Júlio Tormenta designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar Tribunal Arbitral, constituído em 07-04-2025, acorda no seguinte:

I. Relatório

1. A..., Lda (doravante designada por A... Requerente), NIPC..., com sede na Rua ..., ...- ... ..., vem nos termos do art.º 102.º do CPPT e art.º 10.º da Lei 10/2011

de 20 janeiro, alterada pela Lei 7/2021 de 26 de fevereiro, requerer PRONÚNCIA POR TRIBUNAL ARBITRAL (doravante designada por PPA) sobre Liquidação de IRC da Autoridade Tributária efetuada com base na desconsideração do benefício fiscal referente a RFAI pelos investimentos feitos pela aqui Requerente e com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário consubstanciado no ato de liquidação do IRC n.º2024... de 2024-10-17, na demonstração de liquidação de juros 2024..., 2024... de 2024-10-18 e na demonstração de acerto de contas n.º 2024... de 2024-10-18, respeitante ao exercício de 2021, no montante total de 39.432,94 € (trinta nove mil quatrocentos trinta dois euros e noventa quatro cêntimos), já pago pela Requerente em 5/12/2024.

2. A Requerente requer que se julgue procedente o presente pedido de pronúncia arbitral, sendo a correção relativa ao RFAI, levada a cabo pela AT, ser anulada, considerando-se os investimentos realizados dedutíveis à coleta de IRC da Requerente, nos termos por esta declarados na Declaração modelo 22 de IRC, com as demais consequências legais. Requer ainda o pagamento de juros indemnizatórios, calculados com base na quantia a reembolsar, dado que se encontra integralmente pago o valor desde 05/12/2024, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT e do n.º 5 do art.º 24.º do RJAT.

3. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada por "AT").

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 27 de janeiro de 2025.

5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 18 de março de 2025, não tendo arguido qualquer impedimento.

6. O Tribunal Arbitral foi constituído em 7 de abril de 2025 e, no dia 10 de abril de 2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo (doravante «PA»), e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

7. A Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o PA[1].

8. Por despacho arbitral, de 26 de maio de 2025, foi designado o dia 2 de julho de 2025, pelas 10 horas, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, notificando a Requerente para indicar, de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido arbitral que seriam objeto daquele tipo de prova. Por despacho arbitral de 30 de maio de 2025, foi reagendada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT previamente marcada para o dia 2 de julho de 2025, para o dia 10 de julho de 2025 às 10h 30m reiterando o pedido de indicação dos concretos factos do pedido arbitral sobre os quais as testemunhas arroladas no PPA iriam ser inquiridas.

9. Em 11/6/2025, a Mandatária envia por email para o CAAD requerimento onde identifica o objeto de prova testemunhal imputável a cada testemunha constante no PPA. Quer a Requerida quer o Tribunal são notificados, em 12/6/2025, do requerimento disponível no Sistema de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

[1] PA – Processo Administrativo

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

10. A reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, teve lugar no dia 10 de julho de 2025, pelas 10h 30m, para ouvir as testemunhas arroladas pela Requerente (i) B..., (ii) C... e (ii) D... .

11. Nesse mesmo dia, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a facultar às partes o prazo de 15 (quinze) dias para as mesmas, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas.

12. Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.
2. As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias.
3. O processo não enferma de nulidades.

III. Questão Decidenda

1. Em sede arbitral, o Requerente impugna a liquidação do IRC n.º2024... de 2024-10-17, a liquidação de juros 2024..., 2024... de 2024-10-18 que deram origem à demonstração de acerto de contas n.º 2024... de 2024-10-18, respeitante ao exercício de 2021, no montante total de €39.432,94 € (trinta nove mil quatrocentos trinta dois euros e noventa quatro cêntimos).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

2. Ambas as liquidações foram emitidas na sequência de procedimento inspetivo no âmbito do qual a AT procedeu a uma correção relativa ao benefício fiscal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento ("RFAI"), respeitante ao exercício de 2021, no montante total de €39.432,94 (trinta nove mil quatrocentos trinta dois euros e noventa quatro cêntimos).
3. Considerando a posição das partes, expressas nos respetivos articulados, levanta-se a questão de saber se é de manter a correção efetuada pela AT relativamente ao benefício fiscal RFAI deduzido pela Requerente no exercício de 2021.

IV. Matéria de facto

1. Factos provados

a- A Requerente é uma sociedade por quotas, que tem como objeto social a conceção, desenvolvimento e fabricação de equipamentos e acessórios para a indústria, com o CAE 28992, constituída em 2008, encontrando-se sujeita ao regime geral de tributação, em sede de IRC, cujo período de tributação coincide com o ano civil, e em sede de IVA enquadrada no regime normal mensal, cf. considerando 1 do PPA e ponto III.1. Enquadramento legal e descrição da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo do PRIT[2] e RIT[3], constantes do PA.

b- A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária credenciada pela ordem de serviço OI 2024..., efetuada ao período de 2021, realizada para efeito de controlo de benefícios fiscais, cf. ponto II – Objetivos, âmbito, extensão e duração da ação de inspeção, fls. 13 a 14 do PRIT, constante no PA. No PRIT e RIT, constantes do PA, relativamente à declaração de rendimentos, modelo 22 de IRC, no período de 2021, em sede de inspeção, em termos de benefícios fiscais apurou-se que

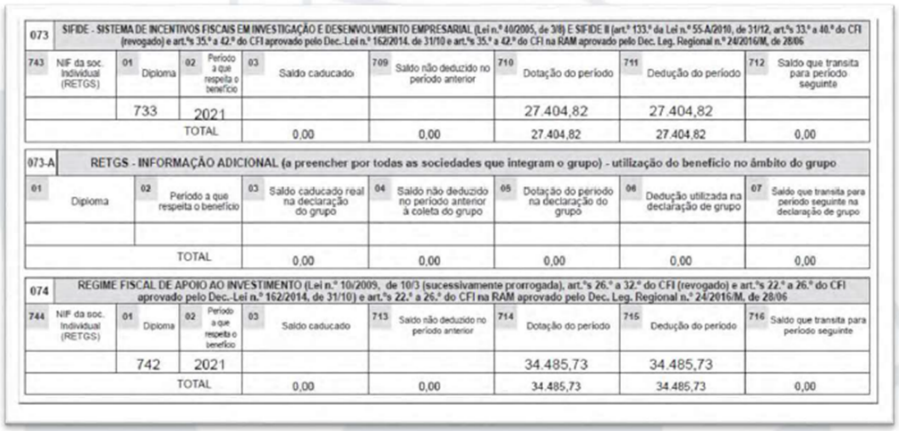
"

IV.4- Benefícios fiscais declarados – Dedução à coleta- SIFIDE e RFAI

[2] PRIT – Projeto de Relatório de Inspeção Tributária

[3] RIT – Projeto de Relatório de Inspeção Tributária

No período de 2021, o sujeito passivo deduziu à coleta no campo "355 - Benefícios Fiscais" do quadro 10 das respetivas Declarações de Rendimentos Modelo 22 de IRC, o montante total de 61.890,55 € relativo a RFAI e Sifide, de acordo com as respetivas dotações (inscritas no Anexo D - Benefícios Fiscais), correspondendo, respetivamente, a € 34.485,73 (RFAI) e € 27.404,83 (SIFIDE) que se encontram descritas no quadro seguinte, cf. ponto IV .4 – Benefícios fiscais declarados – Dedução à coleta - SIFIDE e RFAI:



073	SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 3/8) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, art.ºs 33.º a 40.º do CFI (revogado) e art.ºs 35.º a 42.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 35.º a 42.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06							
743 NIF da soc. Individual (RETGS)	01 Diploma	02 Período a que respeita o benefício	03 Saldo caducado	709 Saldo não deduzido no período anterior	710 Dotação do período	711 Dedução do período	712 Saldo que transita para período seguinte	
	733	2021			27.404,82	27.404,82		
	TOTAL		0,00	0,00	27.404,82	27.404,82	0,00	

073-A	RETGS - INFORMAÇÃO ADICIONAL (a preencher por todas as sociedades que integram o grupo) - utilização do benefício no âmbito do grupo						
01 Diploma	02 Período a que respeita o benefício	03 Saldo caducado real na declaração do grupo	04 Saldo não deduzido no período anterior à coleta do grupo	05 Dotação do período na declaração do grupo	06 Dedução utilizada na declaração de grupo	07 Saldo que transita para período seguinte na declaração de grupo	
TOTAL		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

074	REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06							
744 NIF da soc. Individual (RETGS)	01 Diploma	02 Período a que respeita o benefício	03 Saldo caducado	713 Saldo não deduzido no período anterior	714 Dotação do período	715 Dedução do período	716 Saldo que transita para período seguinte	
	742	2021			34.485,73	34.485,73		
	TOTAL		0,00	0,00	34.485,73	34.485,73	0,00	

c- Relativamente ao RFAI de 2021, no PRIT e RIT, constantes no PA, no ponto V.1.2.1.3 – Análise do Investimento considerado elegível - RFAI 2021, refere que o Requerente considerou como investimento elegível o montante de € 137.942,91 (cento e trinta e sete mil novecentos quarenta dois euros e noventa e um cêntimos) proporcionando a declarada dotação de RFAI no valor de € 34.485,734 (trinta quatro mil quatrocentos oitenta cinco euros e setenta três euros) quer no Anexo 5 do PRIT e RIT, constante no PA.

d- O investimento elegível pelo Requerente, €137.942,91 (cento e trinta e sete mil novecentos quarenta dois euros e noventa e um cêntimos) encontra-se descrito a fls. 33 a 35, do PRIT no ponto V.1.2.1.3 – Análise do Investimento considerado elegível - RFAI 2021, sendo composto pelos seguintes investimentos:

[4] A dotação de RFAI apurada de €34.485,73 resultou da aplicação de 25% ao montante de aplicações relevantes – 137.942, 73 - até ao limite de 50% da coleta de IRC apurada no próprio período de tributação, neste caso, 2021, conforme previsto no artigo 23.º do Código Fiscal de Investimento (CFI).

- ✓ Aquisição de um novo centro de maquinação para a secção de maquinação "Microcut" (ID5) no valor de € 78.500 (setenta oito mil e quinhentos euros)
- ✓ Aquisição de serrote para a secção de corte de material (ID9) no valor de €3.500 (três mil e quinhentos euros)
- ✓ Aquisição e montagem de telha painel sandwich sob estrutura metálica (ID2, ID3 e ID 8) no valor de €46.265,50 (quarenta seis mil duzentos sessenta cinco euros e cinquenta cêntimos)
- ✓ Serviço de comunicação (ID 6) no valor de € 5.336,21 (cinco mil trezentos e trinta seis euros vinte e um cêntimos)
- ✓ Aquisição de 3 computadores (ID 1 e ID 4) no valor de € 4.341,20 (quatro mil trezentos quarenta um euros e vinte cêntimos)

A aquisição por parte do Requerente dos bens acima elencados, estão devidamente suportados por documentação suporte, conforme consta quer no PRIT quer no RIT.

e- Aquisição do centro de maquinação CNC5 "Microcut" (doravante designado por cmCNCMicrocut), em 2021, no montante de €78.500 é um investimento num ativo corpóreo (registado na contabilidade na conta SNC 43711 – outros ativos fixos tangíveis). A aquisição do cmCNCMicrocut permitiu que a Requerente tivesse quer um aumento de oferta de maquinaria e peças diversificadas produzidas, comparativamente com a situação anterior a 2021, conforme depoimento da testemunha B..., tendo dado o exemplo a nível da produção de diverso tipo de roscas, que no limite, já permitia à Requerente não recorrer à subcontratação. A aquisição do cmCNCMicrocurt para além da possibilidade de diversificação de produzir novas máquinas e peças a utilizar na indústria do plástico e do papel, veio possibilitar que a produção fosse efetuada com um aumento de eficiência, através do desempenho de maquinação de alta precisão, velocidade e produtividade, tendo como consequência um aumento da flexibilidade em termos de oferta produtiva pela Requerente, contribuindo por isso para um aumento da capacidade produtiva. Com a aquisição do cmCNCMicrocurt houve uma alteração de paradigma tecnológico com a utilização de software específico - CAD/CAM- que permitia o desenho de novas máquinas/peças de

[5] CNC – Comando Numérico Computadorizado.

acordo com as necessidades dos clientes para ser introduzido no cmCNCMicrocut, o que possibilitaria a produção de novos produtos (máquinas/peças) e trabalhar-se numa dimensão 3D e não 2D (produção de produtos de linhas direitas), conforme depoimento da testemunha B... . A mesma linha de pensamento relativamente à aquisição do cmCNCMicrocut teve a testemunha C... que afirmou que a Requerente com a aquisição do cmCNCMicrocut com a maquinação 3D teve "soluções dentro da própria empresa", o que dantes, não tinha ou tinha maior dificuldade em responder às solicitações dos clientes. Assim, entende este Tribunal, que ficou provado que a aquisição do cmCNCMicrocut deve ser considerado adquirido no âmbito de um investimento inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, conforme a Requerente defende.

f- A aquisição do serrote fita para a secção de corte de material (ID9) no montante de € 3.500 inseriu-se no objetivo de aumentar a produção e da capacidade produtiva. Insere-se numa sequência lógica resultante do aumento da capacidade produtiva decorrente da aquisição do cmCNCMicrocut. Em termos de cadeia produtiva, o corte precede a produção (maquinação) de novos produtos (máquinas/peças) levada a cabo pelo Requerente. Ora, o serrote de fita tem corte automático não precisando de operador para funcionar, segundo os depoimentos de B... e C..., pelo que a sua aquisição se justifica como resultado do aumento da oferta de máquinas/peças produzidas decorrentes do investimento efetuado no cmCNCMicrocut em 2021. Veio traduzir maior autonomia no processo produtivo a nível do corte. Segundo a testemunha B..., existia um serrote de corte antigo que já não satisfazia as necessidades decorrentes do investimento efetuado no cmCNCMicrocut como consequência das novas necessidades dos clientes, que obrigava à aquisição do serrote de fita. É convicção deste Tribunal que o investimento na aquisição do serrote de fita deve ser considerado como um investimento complementar ao investimento realizado no cmCNCMicrocut devendo o mesmo ser enquadrado numa estratégia da capacidade produtiva.

g- A Aquisição e montagem de telha painel sandwich sob estrutura metálica (ID2, ID3 e ID 8) no montante de €46.265,50. O Requerente tinha um espaço "a céu aberto" onde armazenava os seus produtos acabados (máquinas e peças). A construção desta infraestrutura decorre da necessidade de uma estrutura metálica que permita uma maior capacidade de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

armazenamento quer de máquinas/peças acabadas (as fases de corte e maquinação já tinham terminado),mas que ainda precisavam de ser finalizadas com a pintura respetiva, quer de máquinas/peças que ainda precisavam de ser montadas para se ter o produto acabado e ainda de aço a ser utilizado no processo produtivo do Requerente que tinha que ser protegido, nomeadamente, da oxidação dos materiais se estivessem expostos a céu aberto. A utilização do novo espaço coberto por telhas em sandwich permitia armazenar produtos/peças de maiores dimensões e permitir um maior isolamento à humidade e oxidação decorrente da utilização das telhas sandwich, conforme depoimentos das testemunhas B... e C... .

h- Aquisição de uma Central de Comunicações Alcatel – Lucent Connect Evolution (ID 6) no montante de € 5.336,21. A Aquisição destes desta Central de Comunicações permite um aumento da comunicação entre departamentos, em especial entre o departamento de projeto e produção, também permite que o cmCNCMicrocut opere em contínuo, diminua o tempo de resposta aos clientes porque com a nova central de comunicações, por exemplo, os clientes são canalizados para os diversos departamentos consoante o motivo de contacto, conforme depoimento da testemunha D..., aumentando a sua produtividade com a libertação de tempo para outras funções tais como, assessoria comercial e no acompanhamento de clientes no serviço pós-venda.

i- Aquisição de hardware (computadores portáteis) e software no montante de € 4.341,20. Decorrente da aquisição da cmCNCMicrocut houve a necessidade de adquirir computadores portáteis e hardware especifico (CAD/CAM) com vista a otimizar a cmCNCMicrocut, uma vez que a para a cmCNCMicrocut trabalhar era necessário a introdução na referida cmCNCMicrocut de "ordens de produção" para a produção de máquinas/peças que tinham que ser preparadas e feitas a partir do CAD/CAM, conforme depoimento da testemunha D....

j- Relativamente à criação de postos de trabalho, a Requerente contratou E... em abril de 2021, cujo código de habilitações literárias é o 752 (Mestrado em engenharia e técnicas afins), designer industrial, para desempenhar as suas funções a nível quer do hardware adquirido (computadores portáteis) quer a nível do software adquirido, CAD/CAM, associado à cmCNCMicrocut, cf. anexo 13 anexo ao RIT, mantendo-se o mesmo atualmente

em funções, conforme depoimento da testemunha D... .

k- O Requerente alienou, em 2021, o Centro de Maquinação CNC HURCO por € 8.500 (oito mil e quinhentos euros), cf. Anexo 7 do RIT fls. 174 a 176 do PA.

l- Foram desconsiderados pela AT (através dos SIT da Direção de Finanças de ...) para efeitos de elegibilidade para RFAI, os investimentos identificados no ponto d) no montante total de €137.942,91 (cento e trinta e sete mil novecentos quarenta dois euros e noventa e um cêntimos), por não considerarem aplicações relevantes em sede do benefício fiscal RFAI assim como o requisito da criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimentos em causa, cf. artigo 17.º da Resposta, tendo o Requerente sido notificado para o exercício do direito de audição no prazo de 15 dias relativo ao PRIT.

m-O Requerente exerceu o direito de audição, cf. documento constante no PA. A AT manteve a correção proposta em sede de PRT, isto é, a desconsideração do benefício fiscal do RFAI, em 2021, no montante de €34.485,73(trinta quatro mil quatrocentos oitenta cinco euros e setenta três euros), tendo dado origem à liquidação adicional de IRC n.º 2024... de 2024-10-17, à liquidação adicional de juros compensatórios n.ºs 2024..., 2024... de 2024-10-18 e na demonstração de acerto de contas n.º 2024... de 2024-10-18, respeitante ao exercício de 2021, no montante total de 39.432,94 € (trinta nove mil quatrocentos trinta dois euros e noventa quatro cêntimos), já pago pela Requerente em 5/12/2024.

n- A aquisição dos equipamentos acima identificados, contribuíram para o aumento da capacidade do estabelecimento existente, na vertente exigível para efeitos de elegibilidade do RFAI.

o- Em 24/1/2025, O Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos.

2. Factos não provados

Com relevo para a decisão do caso, não existem factos dados como não provados.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral, tem o dever de selecionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e nos artigos 596.º, n.º 1 do CPC e 607.º, n.º 3, ambos do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Assim, o Tribunal formou a sua convicção quanto aos factos provados e não provados, atenta a posição das partes e através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos e da prova testemunhal que foram apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação e regras da experiência, normalidade e racionalidade. Tudo em conformidade com os ditames fixados nos artigos 16.º, alínea e) do RJAT e 607.º, n.ºs 4 e 5 do CPC aplicáveis e*x vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados.

Acresce que a prova dos factos recaía sobre a Requerente nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, já que era esta que pretendia, através deles, fazer valer o direito ao benefício fiscal RFAI.

V. O DIREITO

A questão que deve ser analisada prende-se em saber, se as correções efetuadas pela AT relativamente ao benefício fiscal RFAI, no período de 2021, deduzido pelo Requerente como dedução à coleta para efeitos de IRC, devem manter-se ou não?

1. Legislação relevante

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O ponto V.1.2.1.1 – Enquadramento do RFAI a fls. 125 a 128 do RIT, constante do PA, dispõe:

"

O RFAI é um benefício fiscal automático (não dependente de reconhecimento), espoletado pela declaração do sujeito passivo em que invoca o seu direito, pelo que, o ónus de provar o direito a usufruir destes benefícios fiscais é, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, do sujeito passivo e passa pelo cumprimento das obrigações previstas no RFAI e nos esclarecimentos que a inspeção venha a considerar necessários face à análise.

O RFAI constitui um incentivo fiscal ao investimento, incerto no Código Fiscal ao Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei 162/2014, de 31 outubro, para os períodos de 2014 e seguintes, previsto nos artigos 22º e 26º do Capítulo III.

Nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (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 (Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro), com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

O RFAI, conforme determinado no n.º 2 do artigo 1.º do CFI, constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado 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 (também designado por RGIC).

O nº 2 do artigo 22º do CFI, identifica os investimentos com relevância para o benefício deste incentivo nos seguintes termos:

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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 areeiros 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."

Para beneficiar deste incentivo fiscal (RFAI) o sujeito passivo deve preencher cumulativamente as seguintes condições (nº 4 do artigo 22º do CFI):

- *Tem que ter a contabilidade regularmente organizada,*
- *O lucro tributável não pode ser determinado por métodos indiretos,*
- *Manter na empresa e na região durante um período mínimo de 3 anos os investimentos realizados,*
- *Não pode ser devedora ao Estado e à Segurança Social,*
- *Não pode ser considerada empresa em dificuldades e*
- *Tem que demonstrar a criação líquida de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final dos 3 anos.*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A última condição imposta no nº4 do artigo 22º do CFI é que seja efetuado 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, sendo, de acordo com a alínea d) do nº 2 do art.º 2º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o benefício fiscal do RFAI apenas aplicável relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2º do RGIC, considerando- se como tal os investimentos relacionados com:

a) Criação de um novo estabelecimento;

b) Aumento da capacidade já existente;

c) Diversificação da produção de um estabelecimento já existente;

d) Alteração fundamental do processo de produção de um estabelecimento já existente.

Importa ainda referir, que se considera "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" (nº 5 do artigo 22º do CFI).

E o nº 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".

Refere também o n.º 3 do artigo 2.º da Portaria 297/2015 que "O período de três ou cinco anos previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento conta-se a partir da data em que se considera concluído o investimento, tal como definido na alínea d) do n.º 2 do mesmo artigo".

Sendo o SP, nos termos previstos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6/12, alterado pelo Decreto-Lei nº 13/2020, uma pequena empresa, conforme certificado, o período de manutenção dos bens objeto do investimento é de três anos a partir da data em que se considera concluído o investimento.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

De acordo com o artigo 23º do CFI,

- *O benefício fiscal corresponde a 25% das aplicações relevantes realizadas a deduzir até ao limite de 50% da coleta apurada no próprio período de tributação.*

- *Quando a coleta não é suficiente para a dedução do RFAI, o valor não deduzido pode ser reportado para os 10 períodos de tributação seguintes sendo dedutível até 50% da coleta apurada em cada um dos anos.*

- *O benefício fiscal deve respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º do CFI.*

- *E no caso dos investimentos beneficiem de outros auxílios de Estado, o cálculo dos limites referidos no número anterior deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.*

O beneficio RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no nº 2 do artigo 2º do CFI, tendo em conta os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro e no caso em apreciação, o setor de atividade em concreto encontra-se previsto na alínea b) do artigo 2º da referida Portaria, isto é, indústrias transformadoras - divisões 10 a 33, subclasse 28992 - Fabricação de outras máquinas diversas para uso específico, n.e., CAE com que o SP se encontra enquadrado como atividade principal.

No âmbito da análise ao enquadramento do investimento numa das quatro tipologias previstas no RGIC e para a avaliação do investimento considerado elegível nos termos do nº 2 do artigo 22º do CFI, foram verificados documentalmente, os investimentos declarados pela empresa como elegíveis para efeitos de RFAI.

Solicitou-se o suporte documental integrado no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130º do Código do IRC, em conformidade com o determinado pelos nºs 1 e 2

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do artigo 25º do CFI e artigo 7º da Portaria n.º 297/2015, que permitisse aferir os requisitos substantivos e formais exigidos pelos diplomas legais a que se reportam, designadamente, a identificação do(s) projeto(s) de investimento realizado(s) e a demonstração do seu enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, com discriminação das aplicações relevantes, com mapa de amortizações e depreciações com a anotação dos bens objeto do investimento/fichas de imobilizado onde se encontram registados os referidos investimentos e a justificação da elegibilidade do CAE, dos postos de trabalho diretamente criados pelo investimento que tenham permitido aumentar o nível de emprego na empresa e na região e outros elementos considerados relevantes.

No período de 2021, o sujeito passivo deduziu à coleta no campo "355 - Benefícios Fiscais" do quadro 10 da respetiva Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC, o montante de 34.485,73€ de RFAI, de acordo com a respetiva dotação (inscrita no Anexo D - Benefícios Fiscais)."

Tendo em conta o acima exposto, quanto ao enquadramento do investimento feito pelo Requerente, a AT conclui, cf. ponto V.1.2.1.2 a fls. 128 a 129 do RIT constante do PA que:

"

V.1.2.1.2- Enquadramento do Investimento

De acordo o nº 41 do artigo 2º do Regulamento (UE) nº 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (RGIC) os "«Auxílios regionais ao investimento», os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica;"

E o nº 49 do mesmo artigo, considera-se, no âmbito dos auxílios com finalidade regional,

«Investimento inicial»,

"a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou

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

No entanto, o nº 2 do artigo 22º do CFI determina, ainda, que o investimento tem de ser feito em ativos afetos à exploração da empresa, nomeadamente:

"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 areeiros 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."

Com base nos elementos remetidos pelo sujeito passivo, nomeadamente os elementos referentes ao RFAI de 2021, constata-se que todos os bens de investimento foram considerados enquadrados no âmbito da tipologia prevista da alínea a) do nº 49 do artigo 2º do

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

RGIC, ou seja, "**aumento da capacidade de um estabelecimento existente**" (sublinhado constante no RIT) e facto não controvertido.

Ora, sendo assim, há que, tendo em conta a factualidade e prova carreada para os autos, verificar se os bens de investimento efetuados pelo Requerente que constam nos Factos Provados se enquadram na tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente" (posição do Requerente) ou não (posição da AT).

Assim, só através de uma análise casuística relativamente aos bens de investimentos identificados a nível dos Factos Provados, é que se poderá buscar a resposta à questão levantada acima e à questão decidenda constante no presente processo.

Assim,

2. **Análise dos Investimentos efetuados - RFAI**

2.1. **Aquisição de um novo centro de maquinação para a secção de maquinação "Microcut" (ID5)**

Posição das partes

2.1.1. No PPA, defende o Requerente que no exercício do direito de audição, no âmbito da inspeção tributária, referiu que: "(...) *este equipamento foi essencial para aumento da eficiência do processo produtivo da empresa, uma vez que, sendo tecnologicamente avançado, proporciona um desempenho de maquinação de alta precisão, maior velocidade e produtividade, permitindo à empresa aumentar a sua flexibilidade e capacidade produtiva.*

...

A nível de eixos, o 'X" horizontal da fresadora nova tem um curso de 810 mm, ao passo que a antiga tz'nha 700 mm; o eixo 'Y" transversal da fresadora nova tem um curso de 510 mm, ao passo que a antiga tinha 450 mm; o eixo 'Z"

vertical da fresadora nova tem um curso de 500 mm, ao passo que a antiga tinha 700 mm. Estas características permitem à Empresa fazer novos trabalhos.

. . .

impacto no aumento de 20,48% do VBP entre os exercícios fiscais 2020 e 2021 ...".

Por outro lado, no PPA, o Requerente defende que

"*O identificado equipamento veio permitir a produção de maquinaria mais diversificada, aumentando as funcionalidades da empresa, aumentando as possibilidades de tipos de trabalhos, designadamente a roscagem (com macho), e cortantes, obrigando anteriormente recorrer à subcontratação.*

Com a aquisição do identificado equipamento, a Requerente pode fabricar/produzir novas peças (ferramentas), o que antes da obtenção do equipamento teria que subcontratar a outra empresa".

Adicionalmente o Requerente defende que

"*Por outro lado, a máquina CNC trabalha com software CAD/CAM (computer- aided design ou projeto assistido por computador e computer-aided manufacturing ou fabrico assistido por computador), o que permite projetar e fabricar protótipos, produtos acabados e execução de produção de produtos usando uma única ferramenta de desenvolvimento.*

A empresa Requerente, antes da aquisição do identificado equipamento possuía um outro centro de maquinação CNC Hurco (adquirido em 2007), que ainda se encontrava em funcionamento, mas já não servia os objetivos e propósitos atrás indicados.

O centro de maquinação, adquirido pela Requerente em 2021, veio permitir mais precisão nos trabalhos executados, melhorando assinalavelmente a qualidade dos produtos; ampliar os serviços prestados e com maior celeridade,

numa política expansionista da atividade da empresa, conforme já sobejamente mencionado, reduzindo também e consideravelmente o tempo de execução do processo de fabrico (...)"

Não concorda com a posição da AT de esta não considerar a aquisição da cmCNC Microcut como "investimento inicial" de acordo com o RGIC (al. a) do §49 do artigo 2.º e a Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, na sua alínea d) do n.º2 do artigo 2.º.

Segundo o Requerente, a AT considerou a aquisição do cmCNCMicrocut como um investimento de substituição do cmCNCHURCO em virtude de se estar perante um investimento permanente da manutenção da fonte produtora e de um investimento de racionalização e de substituição, não devendo por isso ser elegível dentro do conceito de "Investimento Inicial", mesmo que haja ganhos de eficiência do processo produtivo ou de ganhos de produção, posição com a qual não concorda.

O Requerente defende que a aquisição do novo equipamento (cmCNCMicrocut), trouxe maior capacidade produtiva, quer em diversidade quer em quantidade. É um investimento num ativo corpóreo (registado na contabilidade na conta SNC 43711 – outros ativos fixos tangíveis) cuja aquisição se enquadra numa estratégia delineada de aumento da capacidade do estabelecimento já existente do A..., Lda. A prova disso foi a melhoria da performance dos indicadores económico-financeiros, permitindo aumentar a modernização e a competitividade, afirmando a empresa no mercado, a fabricar em maior quantidade os seus produtos, respondendo à procura e às necessidades dos seus clientes. Verificando-se aumento da capacidade produtiva em virtude do ganho da capacidade produtiva.

A sua posição tem respaldo em jurisprudência arbitral que tem entendido que

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"*[r]elativamente a 'equipamentos de substituição: 'beneficiações de equipamentos Preexistentes' e a 'equipamentos complementares: temos que o respetivo enquadramento no conceito de investimento initial' depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/ 2015*"cf. Proc. n.º 567/2021-T.

Para reforçar a sua posição, o Requerente chama à colação o Acórdão Arbitral no Processo 726/2020-T que se pronunciou, a propósito da alínea a) do n.º 49 do artigo2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, no sentido de

"*não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o que é feito na actividade de exploração corrente da Requerente, desde que o investimento esteja relacionado com «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». O artigo 22.º n.º 2, alínea a), do CFI, ao referir os activos «afectos à exploração da empresa>>, corrobora esta interpretação no sentido de que o que releva é a afetação dos ativos à produção da empresa*"".

O Requerente defende ainda que para que um investimento possa beneficiar do RFAI, não é condição que haja um aumento da capacidade produtiva, bastando que o investimento seja apto a atingir esse objetivo, conforme acórdão arbitral do processo n.º 546/2020-T que se pronunciou no sentido de

"*o pressuposto de extensão da capacidade de um estabelecimento existente tem naturalmente subjacente a finalidade de aumento da produção, ou seja, do número de unidades produzidas, em regra, conducente ao acréscimo do volume de negócios. Contudo, esta finalidade não constitui em si mesma uma condição de aplicação do regime, mas a sua teleologia. Dito por outras palavras, o*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

aumento de capacidade do estabelecimento aponta para o aumento da produção, mas não é imposta uma obrigação de resultado. O aumento efetivo da produção depende de diversos fatores, não controláveis pelos sujeitos passivos, que não constam da previsão legal como pressupostos de aplicação do RFAI".

O Requerente conclui que

"*O centro de maquinação CNC, ativo fixo tangível, foi adquirido pela Requerente, no âmbito de um investimento inicial, apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, estando assim cumprido este requisito para poder beneficiar do RFAI, pelo que, a correção feita pela AT viola a lei por erro sobre os pressupostos de facto, ao considerar o equipamento em causa de substituição.*"

2.1.2. A AT em sede de Resposta defende que

"*Pela análise da contabilidade verifica-se que o sujeito passivo procedeu à substituição do centro de maquinação CNC Hurco (aquisição em 2007 por 43.575,00€) pelo novo centro de maquinação da marca "Microcut", tendo-se verificado que na data da aquisição, 27/09/2021, o SP emitiu a fatura nº 2021A/53 pela venda desse centro de maquinação ao I..., S.A, anexo 7.*

A aquisição deste ativo é direcionada para um fim que não está associado ao "aumento da capacidade de produção" que integra o conceito de investimento inicial para efeitos do RFAI, pois trata-se de investimento permanente da manutenção da fonte produtora, isto é, investimento de racionalização, reestruturação e de substituição, pelo que este equipamento não poderá ser considerado como ativo elegível no âmbito do conceito de "investimento

inicial", ainda que venha a permitir ganhos de produção ou de eficiência do processo produtivo."

Apreciação do Tribunal

2.1.3. A questão de fundo prende-se com saber se a aquisição do cmCNCMicrocut, em 2021, pode ser elegível para efeitos de RFAI como "investimento inicial" e não como investimento de substituição. Tendo em conta toda a factualidade e material probatório carreado para os autos, é convicção deste Tribunal que a aquisição do cmCNCMicrocut, em 2021, deva ser considerado como "investimento inicial" e ser por isso considerado elegível para efeitos de RFAI.

De facto, ficou provado que a aquisição deste cmCNCMicrocut possibilitou à Requerente aumentar a sua capacidade de produção relativamente a produtos (máquinas/peças) que já produzia e diversificar para novos produtos (alteração do paradigma produtivo de uma dimensão 2D para 3D). A aquisição da cmCNCMicrocut veio possibilitar ao Requerente um aumento de capacidade do estabelecimento a nível de diversas dimensões, quer produtivas quer tecnológicas quer logísticas quer de recursos humanos, como se provou no presente processo. De facto, na dimensão produtiva ficou provado que o Requerente ficou com uma maior capacidade produtiva devido aos aspetos tecnológicos incorporados a nível da cmCNCMicrocut que implicou o recurso a utilização de software específico – CAD/CAM- que dantes não existia – traduzindo esse facto numa maior eficiência e rapidez a nível produtivo. Ora, a análise global destes diversos aspetos que deverão ter-se em conta, é que deve servir de referência para se aquilatar se a aquisição da cmCNCMicrocut está inserida numa estratégia de aumento da capacidade do estabelecimento da A... . Ora, a resposta tem de ser positiva.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Assim, este Tribunal não acompanha a posição da AT de que se está perante um investimento de substituição. Apesar de o Requerente ter alienado, em 2021, o cmCNCHURCO, é convicção deste Tribunal, pela prova efetuada, que a aquisição da cmCNCMicrocut não possa assumir a forma de um investimento de substituição.

Pelo exposto, a correção efetuada pela AT com referência à aquisição do cmCNCMicrocut no montante de € 78.500, enferma de vício de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e direito, vício este que justifica a anulação da mesma.

2.2. **Aquisição de serrote para a secção de corte de material (ID9) no valor de €3.500 (três mil e quinhentos euros)**

Posição das partes

2.2.1. No PPA, o Requerente PPA defende que "*Na senda já do objetivo de aumento da capacidade de produção, foi adquirido o serrote para secção de corte de material. Na mira da ampliação dos produtos a executar, antecipou-se a necessidade de mais equipamento básico (serrote) para efetuar o corte do material necessário (chapa) em tamanhos diversos, possibilitando o aumento da eficiência produtiva da empresa, em harmonia com a estratégia de aumento da capacidade produtiva*.

(…)

Este equipamento é complementar ao investimento realizado (…) inserido numa estratégia global de aumento da capacidade produtiva da empresa, dado que é dotado de corte automático, permitindo maior eficiência e eficácia na execução do trabalho na secção.".

O Requerente defende que a aquisição não corresponde a meras despesas correntes associadas ao normal funcionamento da unidade fabril, como a AT

defende, e que a aquisição do serrote deve ser enquadrada como um investimento complementar ao investimento efetuado da cmCNCMicrocut, existindo uma interdependência e relação de causalidade com aquele (cmCNCMicrocut). Na contabilidade foi registado como ativo fixo tangível na conta 433111- equipamento básico.

O Requerente não concorda com o entendimento da AT de que a aquisição do serrote tem a ver com uma necessidade de gestão corrente, cujo investimento não é indutor do pretendido "aumento da capacidade de produção".

Em respaldo da sua posição, o Requerente chama à colação o Acórdão Arbitral no Processo 726/2020-T que se pronunciou, a propósito da alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, no sentido de

""*não é de excluir deste conceito de "investimento inicial" o que é feito nas atividades de exploração corrente da Requerente, desde que o investimento esteja relacionado com «aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação de produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*".

O Requerente defende ainda que

"*O art.º 22 n.º 2 al. a) do CFI, ao referir os ativos «afetos à exploração da empresa» corrobora esta interpretação no sentido de que o que releva é a afetação dos ativos à produção da empresa.*"

O Requerente defende igualmente que

"*Não pode ser considerado investimento permanente da manutenção da fonte produtora, que visa o aumento da eficiência dos processos de produção*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

existentes, pelo que, a correção feita pela AT viola a lei por erro sobre os pressupostos de facto".

2.2.2. A AT em sede de Resposta defende que

"*Pelo documento apresentado verifica-se a aquisição de um serrote fita. Este Ativo é uma aquisição direcionada para um fim que não está associado ao "aumento da capacidade de produção", que se integra no conceito de investimento inicial para efeitos do RFAI, pois trata- se de investimento permanente da manutenção da fonte produtora, investimento corrente isto é, investimento que visa o aumento da eficiência dos processos de produção existentes, através da introdução de novos equipamentos decorrentes do normal funcionamento de uma atividade industrial, pelo que não poderá ser considerado como ativo elegível no âmbito do conceito de "investimento inicial*".

Apreciação do Tribunal

2.2.3. O Requerente é uma unidade fabril que produz máquinas/peças e que a nível da sua atividade necessita de utilizar diverso tipo de bens/ativos. Assim, é preciso entender-se que no caso concreto, e como ficou provado, a aquisição do serrote de fita, decorreu da necessidade de o Requerente ter maior capacidade a nível da fase do corte devido ao aumento de produção e da diversificação da produção decorrente da aquisição do cmCNCMicrocut. Aliás, as testemunhas B... e C... enfatizaram o facto de o serrote de fita ser autónomo e não precisar de ter ao pé de si um operador para que o corte se realize, uma vez que o serrote pode ser programado. Ora, esta circunstância, por um lado é uma decorrência da aquisição do cmCNCMicrocut porque esta máquina precisa de ser "alimentada" com o material proveniente do corte efetuado pelo serrote de fita. Como se viu acima, este Tribunal considerou o cmCNCMicrocut como "investimento inicial" enquadrado na tipologia "aumento da capacidade de estabelecimento" não só

pelo aumento da produção de produtos (máquinas/peças) como da diversificação de produtos (máquinas/peças), pelo que o serrote de fita estando a montante na linha/cadeia de produção - fase do corte - em si mesmo devido às suas características técnicas, deve ser considerado um "investimento inicial" enquadrado na tipologia "aumento da capacidade de estabelecimento". Facilmente se compreende que se a capacidade da fase de produção aumentou, a mesma precisa de ser "alimentada" por materiais provenientes da fase de corte, em que o serrote de fita intervém, pelo que o serrote de fita tem de ter as características técnicas necessárias para evitar constrangimentos ("bottleneck") a nível da linha de produção. Ora, provou-se que a aquisição do serrote de fitas teve em vista este objetivo.

Assim não pode ser enquadrado como um investimento isolado, mas sim, como um investimento complementar à aquisição do cmCNCMicrocut, podendo assumir-se que se trata de um investimento suscetível de aumentar a capacidade produtiva do Requerente inserido numa estratégia global de crescimento do estabelecimento do Requerente.

Pelo exposto, a correção efetuada pela AT com referência à aquisição do serrote de fitas no montante de € 3.500**,** enferma de vício de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e direito, vício este que justifica a anulação da mesma.

2.3. **Aquisição e montagem de telha painel sandwich sob estrutura metálica (ID2, ID3 e ID 8) no montante de €46.265,50.**

<u>Posição das partes</u>

2.3.1. No PPA, o Requerente PPA defende que aquando do exercício do direito de audição no âmbito da inspeção tributária foi referido que

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"(...) essencial para dar resposta ao processo produtivo que até então era limitado pela capacidade de resposta da etapa de pré-assemblagem, e assim este investimento veio criar as condições necessárias para reduzir o bottleneck nesta fase e assim aumentar indiscutivelmente a capacidade de produção (...) "

e

"*Sempre com os objetivos de investimento no aumento da capacidade produtiva da empresa, a Requerente necessitava de mais espaço de armazenamento do material fabricado (partes constituintes da máquina em produção - FERRAMENTAS), em local próprio e não exposto às condições climatéricas, a aguardar procedimentos subsequentes como seja pintura, pré-assemblagem (composição ou montagem da máquina em produção), construindo-se mais um pavilhão coberto anexo ao edifício industrial existente.*

Decorrente do aumento de produção derivado da aquisição de cmCNCMicrocut, o Requerente viu-se confrontado com a necessidade de armazenar mais produtos (máquinas/peças) que ainda precisavam de acabamentos (pintura, por exemplo) ou de montagem, assim como de armazenar matérias-primas que necessitavam de ser preservadas da oxidação se ficassem a céu aberto, pelo que, teve a necessidade de construir uma estrutura metálica com telhas sandwich próprias para se atingir os objetivos pretendidos (por exemplo oxidação de materiais), com ficou provado.

O Requerente entende que esta infraestrutura deve ser considerada como um "investimento inicial" na tipologia de aumento da "capacidade de estabelecimento" e como tal elegível para efeitos de RFAI. A natureza contabilística do investimento deve ser um ativo fixo tangível.

Não concorda com a posição da AT segundo a qual as obras relacionadas com a construção da infraestrutura devem ser consideradas como despesas com

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

reparações de ativos existentes, não podendo configurar "ativos adquiridos em estado de novo".

2.3.2. A AT em sede de Resposta defende que

"(…)

(…) *no mapa de depreciações a fatura referente ao adiantamento do fornecedor F..., S.A. no valor de 10.500,00€ (35.000,00€ * 30%) foi classificado com o código da tabela 2020 "Edifícios: Industriais ou edificações integradas em conjuntos industriais: Imoblz.-A.F. Tangível Curso Autoliquidação", enquanto o restante pagamento do valor de 24.500,00 (35.000,00€ * 70%) foi-lhe atribuído o código da tabela 1075 "Instalações Industriais de uso especifico: Cobertura metálica", ou seja, foi-lhe atribuído um número de anos de utilidade esperada de 20(10.500,00€) e 10 anos (24.500,00€), enquanto se trata da mesma reparação ou melhoramento do edifício. Quanto à fatura do fornecedor G... foi classificado com o código da tabela 1075 "Instalações Industriais de uso especifico: Melhoramentos ao Edifício Industrial".*

Nos termos do RGIC da alínea a) do § 49 do artigo 2º e da alínea d) do nº 2 do artigo 2º Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro, as aplicações relevantes, para efeitos de RFAI, têm de se enquadrar no âmbito de um projeto de "investimento inicial".

e

"*Por sua vez, a alínea a) do nº 2 do artigo 22º do CFI apenas considera como "aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:*

a) ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O fornecimento e aplicação parcial de telha painel sandwich sob estrutura metálica, fornecimento e montagem de diversas coberturas com estrutura metálica principal em aço, estrutura secundária de apoio em aço, revestimentos em painel sandwich com interior poliuretano, são despesas com reparações de ativos existentes não se poderão configurar como "ativos adquiridos em estado de novo", nem sequer enquadráveis no âmbito de um projeto de "investimento inicial" nos termos do RGIC, porquanto se consubstanciam em gastos de conservação e manutenção correntes das instalações existentes.

Importa ressalvar que, apesar do ponto ii) da alínea a) do nº 2 do artigo 22º do CFI admitir a "construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios fabris", importa atender, em primeiro lugar, que tais reparações/ melhoramentos teriam de se enquadrar no âmbito de um projeto de "investimento inicial", no caso, associado a um "aumento da capacidade de produção de um estabelecimento existente", o que não se verifica apenas com a criação de espaço para a colocação de estruturas pintadas e de armazenamento de peças."

Apreciação do Tribunal

2.3.3. A construção desta infraestrutura com telhas sandwich, tal como ficou provado, resultou dum aumento da capacidade de produção do estabelecimento existente do Requerente devido à aquisição do cmCNCMicrocut. Este investimento tem de ser visto na globalidade do investimento efetuado pelo Requerente inserido numa estratégia de "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente" quer a nível de produção quer a nível de armazenagem, etc. Como ficou provado, quer o aumento de produção quer a diversificação da produção com o aparecimento de novos produtos (máquinas/peças) implicaram que o Requerente precisasse de aumentar a sua área de armazenagem. Existe um nexo causal entre o aumento de produção de um estabelecimento já existente e esta infraestrutura, devendo a

construção desta estrutura ser enquadrada no âmbito de um projeto de "investimento inicial" associado a um aumento da capacidade de produção, como foi o caso nos presentes autos. Assim, este Tribunal não acompanha a posição da AT segundo a qual estamos perante a criação de espaço para a colocação de estruturas pintadas e de armazenamento de peças.

Pelo exposto, a correção efetuada pela AT com referência à construção da infraestrutura com telhas sandwich no montante de €46.265,50**,** enferma de vício de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e direito, vício este que justifica a anulação da mesma.

2.4. **Equipamento Básico: Aquisição de uma Central de Comunicações Alcatel – Lucent Connect Evolution (ID 6) no valor de € 5.336,21 e Aquisição de 3 computadores e respetivos softwares (ID 1 e ID 4) no valor de € 4.341,20**

<u>Posição das partes</u>

2.4.1. No PPA o Requerente defende que

" (…) *prosseguindo com os objetivos de aumento da capacidade produtiva da empresa, a Requerente adquiriu um servidor de comunicações com central telefónica - operadora automática (...)*

Este equipamento básico com aplicativo para computador e telemóvel permite fazer videochamadas, promovendo conversas colaborativas entre os operadores, sejam eles os trabalhadores, clientes ou parceiros económicos. Contribuiu para a transformação e atualização tecnológica, alterou as comunicações essencialmente a nível interno da empresa, designadamente entre departamentos, com maior alcance entre o departamento de projeto e da produção, tornando a comunicação roais célere, sendo mais eficiente a resolução de problemas entre o departamento de projeto e de produção, reduzindo o tempo de produção e uma mais rápida resposta/ produção aos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

clientes e consequentemente mais projetos de produção, revelando-se apto, em conjunto com os outros investimentos realizados, ao aumento da capacidade produtiva da empresa. O mencionado equipamento está registado na conta 43311 - equipamento básico."

O Requerente não concorda com a posição da AT relativamente à Central de Comunicações, uma vez que esta, AT, considera que

"*este equipamento (serviços / comunicações) não pode ser considerado como ativo elegível no âmbito do conceito de "investimento inicial", porquanto segundo o relatório, trata-se de aquisição direcionada para um fim que não está associado ao "aumento de capacidade de produção" que integra o conceito de investimento inicial. E uma aquisição direcionada para um fim que não está associado ao "aumento de capacidade de produção", que integra o conceito de investimento inicial para efeitos do RFAI, mas sim tornar as comunicações mais eficientes".*

Em relação aos Computadores e respetivos softwares, no PPA, o Requerente refere que em direito de audição no âmbito da inspeção tributária defendeu que

" (...) ao integrar a linha de produção, alimentando com informação dinâmica o fluxo produtivo através de vários pontos, permitia que o centro de maquinação pudesse estar a produzir em contínuo..."

Igualmente o Requerente refere que o cmCNCMicrocut " (…) *trabalha com software CAD/CAM, novidade na empresa, com a possibilidade de através dos programas referidos dar ordem de produção, contribuindo para a transformação do modelo de produção, bem como para o aumento da eficiência dos processos e a redução dos consumos de energia e minimização dos desperdícios na produção da Requerente, revelando-se apto em conjunto com os outros investimentos realizados, ao aumento da capacidade produtiva da empresa*."

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Requerente refere que a AT "*desconsidera o equipamento informático (computadores e software) como ativo elegível no âmbito do conceito de "investimento inicial", por se tratar de aquisições direcionadas para um fim que não está associado ao "aumento de capacidade de produção", mas de modernização da empresa, não se inserindo numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente às tipologias do investimento indicadas: "aumento de capacidade de um estabelecimento já existente*".

O Requerente refere que "*o investimento no equipamento atrás mencionado, central de comunicações e computadores portáteis, tem a natureza de um investimento estratégico, pela sua duração temporal e também por que a lei não impõe que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final, são complementares dos outros investimentos realizados, inseridos numa estratégia global de longo prazo de aumento da capacidade produtiva da empresa, logo o investimento é elegível para efeitos do RFAI, na medida em que se enquadra numa das situações previstas no artigo 2.º, n.º2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.*"

Em defesa da sua posição, chama à colação jurisprudência arbitral, nomeadamente, o Proc. N.º 574/2020-T que se pronunciou no sentido de:

"*a aferição dos requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo, assim, em princípio, ativos fixos tangíveis que pela sua natureza, não se enquadrem no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva (...)*

(...) mesmo que haja algum tipo de ativos que, pela sua natureza, não se possa enquadrar num projeto de expansão de capacidade produtiva ... não é esse o

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

caso, seguramente, dos equipamentos informáticos, designadamente os computadores portáteis, que se destinam a ser utilizados por trabalhadores e são suscetíveis de utilização na generalidade dos projetos industriais."

2.4.2. A AT em sede Resposta defende que relativamente à Aquisição de Central de Comunicações Alcatel

"(…)

O sujeito passivo adquiriu um "sistema de comunicação" ao fornecedor "H...", sendo que este equipamento não poderá ser considerado como ativo elegível no âmbito do conceito de "investimento inicial"

e

Trata-se de uma aquisição direcionada para um fim que não está associado ao "aumento da capacidade de produção" que integra o conceito de investimento inicial para efeitos do RFAI, mas sim tornar as comunicações mais eficientes. A sua implementação poderia ocorrer em qualquer momento da vida da empresa, não se revelando como um investimento que proporcione a criação de postos de trabalho, conforme impõe a alínea f) do nº 4 do artigo 22º do CFI."

(…)

Contudo, no caso da aquisição do "sistema de comunicação", constata-se que se trata de uma necessidade de gestão corrente, cujo investimento não é indutor do pretendido "aumento de capacidade de produção", não podendo ser, por isso, elegível nos termos do RGIC.

Relativamente à aquisição dos Computadores e respetivos softwares, a AT defende que

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"*Trata-se de aquisições direcionadas para um fim que não está associado ao "aumento da capacidade de produção", mas sim de uma modernização da empresa que não se inseriram numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente às tipologias do investimento indicadas: "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*".

e

"Tratam-se de equipamentos que tal aquisição não configura um investimento inicial nos termos exigidos pelo RFAI (logo não pode ser considerado como aplicação relevante elegível), mas antes a aquisição de um equipamento de substituição do já existente, quer por inutilização, quer por obsolescência do anterior, quer para modernizar ou atualizar os serviços da empresa, contudo não está demonstrado nos autos que exista algum projeto de investimento com um objetivo bem definido, e assim é pelo facto que desde logo se evidenciar, a inexistência de qualquer interligação das diversas aquisições a um projeto de investimento comum, tendo em vista o arguido "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente""

<u>Apreciação do Tribunal</u>

2.4.3. Relativamente à aquisição destes equipamentos, entende o Tribunal que assiste razão à Requerente. O Tribunal adota a posição assumida no Processo n.º 1035/2024-T cujo signatário subscreveu a decisão aí proferida e que pela sua pertinência se transcreve com as respetivas adaptações ao caso concreto

["

Investimentos elegíveis para efeitos de RFAI

Como se referiu o n.º 2 do artigo 22.º do CFI (Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10), relativo ao «âmbito de aplicação e definições» quanto ao RFAI: "consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos,

desde que afetos à exploração da empresa: a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, 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 areeiros 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". Concluindo-se que a aquisição dos equipamento, em causa, para poder ser elegível para efeitos do benefício do RFAI: i) terá de ter a natureza de investimento estratégico (por contraposição a isolado), dado o disposto na citada al. c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI; e ii) terá de consistir num investimento inicial (por contraposição a investimento de substituição), dado o disposto nos citados artigos 2.º, § 49.º, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21/9. (...) Um tal investimento não constitui uma aquisição isolada de cada um dos ativos, (excecionando a substituição dos telhados), antes tem a natureza de investimento estratégico. A Lei não impõe como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final. A aquisição de bens que (como sucedeu no caso destes autos) possibilitem ou permitam aumentar a capacidade produtiva da fábrica tem uma natureza planeada e prospetiva, contribuindo, estrategicamente, para o "aumento da capacidade de um estabelecimento existente" – que é a condição exigida pelo RGIC e pela Portaria n.º 297/2015 para que se possa considerar estarmos na presença de um investimento inicial, elegível para efeitos de aplicação do benefício do RFAI aqui em causa. Na verdade, os investimentos realizados pela Requerente são parte integrante do investimento que a mesma efetuou, tendo como objetivo o aumento da sua capacidade de operacional de produção instalada, contribuindo, como bem se diz, na Decisão n.º 590/2023-

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

T, para a transformação e atualização tecnológica do modelo de produção, bem como para o incremento da eficiência dos processos, revelando-se aptos, em conjunto com os demais investimentos realizados, ao aumento da capacidade produtiva, que ademais se verificou.

(…)

Refira-se que para que um investimento possa beneficiar do RFAI não é condição que haja um aumento efetivo da capacidade produtiva, bastando que o investimento seja apto a atingir esse objetivo, como sucede in casu. Deste modo, estes investimentos são elegíveis para efeitos de RFAI, na medida em que se enquadram numa das situações previstas no artigo 2.º, n.º 2 alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC. Secunda-se a jurisprudência firmada no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T, segundo a qual " (…) a aferição dos requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo assim, em princípio, ativos fixos tangíveis que pela sua natureza, não se enquadrem no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A…, nem são proporcionadoras da criação de postos de trabalho.(…)". Quanto aos tipos de ativos que, pela sua natureza, não se enquadram no projeto de expansão da capacidade produtiva, este Tribunal adere à decisão proferida no âmbito do Processo n.º 590/2023-T, e que se transcreve de seguida: (…) "os equipamentos básicos e administrativos adquiridos são complementares dos outros investimentos realizados, inseridos numa estratégia global de longo prazo de aumento da capacidade produtiva da empresa. Ou seja, eles não correspondem a meras despesas correntes associadas ao normal funcionamento da unidade fabril, que a Requerente teria de assumir independentemente do investimento inicial feito. Para este Tribunal é verosímil que a aquisição dos mencionados equipamentos, considerados na sua globalidade, complemente os demais investimentos realizados, existindo

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

uma interdependência e relação de causalidade entre ambos relativamente ao objetivo de expansão da capacidade produtiva. (...)"].

Adicionalmente refira-se que relativamente aos softwares adquiridos para os computadores e, em especial, o software CAD/CAM para utilização na gestão industrial secunda-se a posição assumida no Processo 801/2024-T relativamente a software específico para ser utilizado a nível de gestão industrial segundo o qual

"(…) *37. De notar que o n.º 2 do artigo 22.º do CFI considera como "aplicações relevantes" no âmbito do RFAI, os 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".*

38. Ora, tratando-se de uma enumeração meramente exemplificativa, nada permite concluir que o software de gestão industrial adquirido pela Requerente não deva ser considerado como despesa com transferência de tecnologia para o efeito previsto naquela disposição, e, em todo o caso, os serviços inspetivos não efetuam uma qualquer análise circunstanciada do sistema operacional em causa que possa afastar fundadamente essa qualificação.

(...)

40. Quando uma empresa realiza um investimento com o objetivo de aumentar a sua capacidade de produção, toda a estrutura da empresa tem de acompanhar esse aumento, designadamente, as instalações fabris e os equipamentos informáticos e software que assistem. à produção. É do conjunto desses elementos, vistos como um sistema na sua interdependência e interligação estrutural e funcional, que resulta o aumento de produção.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

41. Não restam, assim, dúvidas de que a aquisição do um software de gestão industrial com relação direta e imediata com a modernização e automação do processo produtivo do sujeito passivo, e integrada num projeto de investimento com o objetivo de aumentar da capacidade de um estabelecimento existente, constitui uma "aplicação relevante" para efeitos do RFAI, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.".

Aliás, diga-se que como ficou provado a aquisição dos equipamentos aqui em análise, preenchem os requisitos acima mencionados para contribuírem para o "aumento da capacidade de um estabelecimento existente".

Pelo exposto, as correções efetuadas pela AT com referência à aquisição dos equipamentos supra nos montantes de € 5.336,21 e € 4.341,20, respetivamente, enfermam de vício de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e direito, vício este que justifica a anulação das mesmas.

3. **Criação de postos de trabalho [alínea f) do n.º4 do artigo 22.º do CFI)**

3.1. Em sede do PPA, o Requerente veio defender que

"*Para que a Requerente possa beneficiar do RFAI, tem que se verificar a criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, tendo esses mesmos postos de trabalho que ser mantidos durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento, nos termos da al. c) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.Para aplicação do beneficio fiscal tem que se verificar uma efetiva "criação de emprego*".

Não concorda com a posição da AT que considera que

"(…) *a AT considera que a Requerente não cumpriu a condição de criação líquida de postos de trabalho, de pelo menos um trabalhador com contrato sem termo conexo com o investimento e em simultâneo, pelo menos um trabalhador com contrato sem termo no estabelecimento em conformidade com a alínea f) do n.º 4 do*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

artigo 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI) em simultâneo com o aumento do nível de empregabilidade do estabelecimento (pelo menos em um contrato de trabalho sem termo) relativamente à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento, assegurando o objetivo definido pelo RGIC, com o que não se pode concordar. Também a apreciação por parte da AT de que os contratos de trabalho não podem ser a termo, por não serem sustentáveis, também não é a melhor interpretação da legislação que regula o RFAI", posição que não tem respaldo a nível da jurisprudência arbitral (Processo n.s 544/2022-T; 307/2019-T652/2024-T)".

Conclui que

"*O que é relevante é que exista uma causalidade adequada entre o investimento inicial realizado, considerado elegível para efeitos de RFAI, e os postos de trabalho criados, o que se verifica na situação sub judice, designadamente com o contrato do E... . A AT quando considerou que não está preenchido o requisito de criação de postos de trabalho, exigido pela alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e de direito devendo assim a correção relativa ao RFAI ser anulada, considerando-se os investimentos realizados dedutíveis à coleta do IRC da Requerente, nos termos por estes declarados na declaração modelo 22 de IRC*".

3.2. A AT em sede resposta defende que

"

58.

Assim, para que os sujeitos passivos possam beneficiar do RFAI, nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, ***tem de se verificar a criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa*** *(função específica, com conteúdo funcional compatível com o investimento),* ***tendo esses postos de trabalho de ser mantidos***

durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento nos termos da alínea

c) do n.º 4 do mesmo artigo*, dando assim cumprimento à norma que se encontra prevista nesse diploma e que é de aplicação especifica quando esteja em causa o benefício fiscal (RFAI).*

59.

E, em simultâneo, terá de se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma efetiva "criação de emprego" em cumprimento aos objetivos previstos no RGIC para os auxílios com finalidade regional, onde se integra o RFAI, nomeadamente no seu considerando 31 onde se lê que "Ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. 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."

60.

Para tanto, e tal como consideraram os SIT, a criação de postos de trabalho é aferida com referência a 31 de dezembro em "comparação com a média dos 12 meses anteriores" (dezembro de n-1 a novembro de n), conforme alínea 32) do artigo 2.º do RGIC com a epigrafe Definições onde se prevê verificar-se "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;"

61.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Assim, a avaliação do impacto da criação e manutenção de postos de trabalho deve basear- se nessas disposições claras e bem definidas presentes no Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão.

62.

Isso implica não apenas uma análise numérica direta, mas também uma consideração meticulosa das flutuações no número de postos de trabalho ao longo do tempo.

63.

Acresce referir que, contrariamente ao alegado pela Requerente, é também, entendimento da AT, sancionado por despacho de 16.07.2010, do Diretor-Geral proferido no Pedido de Informação Vinculativa n.º 818, de que apenas pode integrar o conceito de "criação de postos de trabalho" a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), pois só dessa forma se dá cumprimento à exigência atrás mencionada do considerando 31 do preâmbulo do RGIC "criação de emprego num contexto sustentável" e vai ao encontro da própria lei laboral vigente em Portugal atendendo-se ao caráter de permanência do investimento e dos postos de trabalho criados em razão do mesmo.

64.

O desenvolvimento das regiões apenas é alcançado se houver contratação líquida de pessoas, com contrato sem termo (sustentável), e se o nível de empregabilidade (trabalhadores com contrato sem termo no final do período), atingido pela entidade no período do investimento relevante, for superior à média dos 12 meses anteriores e se mantiver, nos três períodos seguintes, sempre superior a tal média.

65.

Só assim existe evidência plena que o investimento realizado num determinado período foi efetivamente proporcionador de criação de postos de trabalho durante um período mínimo igual ao da manutenção dos bens objeto do investimento.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

66.

Sob pena de grave distorção/violação do objetivo geral preconizado para estes auxílios que é, sublinhe-se, o "desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável".

67.

Conforme se pode verificar, no RIT, foi feita uma análise detalhada dos vários elementos relacionados com os postos de trabalho, concluindo-se desde logo pelo incumprimento de uma das premissas do benefício fiscal RFAI - a existência de criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, e, obviamente, que os mesmos postos de trabalho foram mantidos durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento.

68.

Em face de tudo o antes referido deve ser mantida a decisão preconizada e fundamentada pelos SIT, e consequentemente a liquidação adicional de IRC n.º 20248310034703, a demonstração de liquidação de juros 202400002152446, 20240002152447 e a demonstração de acerto de contas n.º 202400026293479, respeitante ao exercício de 2021, no montante total de 39.432,94 €, na sua integra."

<u>Apreciação do Tribunal</u>

3.3. Quanto à verificação do requisito da criação de postos de trabalho previsto na alínea f) do n.º4 do artigo 22.º do CFI, já existe jurisprudência arbitral que se pronunciou sobre a questão. Este Tribunal adere à posição assumida no Processo 801/2024-T sobre esta questão e que se pronunciou nos seguintes termos

"*47. Quanto à verificação do requisito da criação de postos de trabalho previsto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, interessa notar que nem a letra nem a ratio legis deste preceito autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego (cf.*

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08-11-2023, processo n.º 0411/16.0BEPNF).

48. Tal como resulta da jurisprudência arbitral, a "criação de postos de trabalho" pressuposta pelo benefício fiscal RFAI refere-se à criação de postos de trabalho, e à sua manutenção, causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço. Ou seja: o que está em causa é que o investimento realizado por determinada empresa será elegível para usufruir do benefício fiscal em questão se, e na medida em que, dele resulte, de forma causalmente adequada, a criação de, pelo menos, um posto de trabalho, e a sua manutenção (cf. Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 488/2019-T, 546/2020-T, 500/2021-T, 508/2021-T, 544/2022-T, 483/2022-T, 299/2024-T, 307/2019-T, 860/2024-T).

49. Resulta também da jurisprudência arbitral que, para efeitos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, o termos "criação de postos de trabalho" abrange tanto contratos a termo como contratos sem termo (cf. Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 307/2019-T, 229/2022-T e 860/2024-T). De facto, não há neste regime do RFAI qualquer fundamento para concluir que só se pretendeu a criação de emprego duradouro, pois não se formula qualquer exigência, para atribuição do benefício, de que os postos de trabalho criados sejam ocupados por trabalhadores contratados por tempo indeterminado.

50. Todavia, a mera conversão de contratos de trabalho a termo em contratos de trabalho sem termo não representa uma "criação de postos de trabalho" para efeitos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI."

Tendo em conta o acima exposto e aplicando ao caso concreto, provou-se que o Requerente contratou em 2021, pelo menos, o funcionário E... através de um contrato sem termo (abril/2021), cf. anexo 13 do RIT e que se mantém a exercer as

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

suas funções na empresa à data presente, estando assim cumprida a condição prevista na alínea f) do n.º4 do artigo 22.º do CFI.

4. **Conclusão**

4.1. Conclui-se**,** assim, que a liquidação controvertida impugnada enferma de vício de lei por erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, uma vez que considerou que o Requerente não cumpriu quer os requisitos de "investimento inicial", na tipologia de "aumento de capacidade do estabelecimento" relativamente aos investimentos efetuados, em 2021, no montante de €137.942,9, que deram origem a uma desconsideração da dotação para efeitos de RFAI no montante de € 34.485,73, quer o requisito de "criação de postos de trabalho" para beneficiar do RFAI. Trata-se de um erro imputável aos serviços.

4.2. Pelo exposto, tem de se concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas, por vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163º, n.º 1, do CPA, subsidiariamente aplicável nos termos dos artigos 29º, n.º 1, alínea d) do RJAT e 2.º alínea c), da LGT.

5. **Restituição de quantia paga e juros Indemnizatórios**

O Tribunal Arbitral não é apenas competente para apreciar a legalidade de atos de liquidação de impostos, cabendo-lhe ainda algumas atribuições que se enquadram no âmbito da execução de sentença - porque constitui um efeito da decisão arbitral de procedência que a AT deva praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato impugnado, e, restabelecer a situação que existiria se esse ato não tivesse sido praticado (artigo 24.º, n.º 1, do RJAT).

Essa é, por outro lado, a necessária decorrência do dever de execução de sentenças de anulação de atos administrativos (artigo 179º do CPTA), que se torna extensivo, nos mesmos exatos termos, às situações em que haja lugar à anulação administrativa por iniciativa da Administração, ou a requerimento do particular (artigo 172º do CPA).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

No caso em apreço, o Requerente veio deduzir um pedido de reembolso do imposto indevidamente pago, mas esse é um pedido meramente acessório, e condicionado à declaração de ilegalidade dos atos tributários impugnados, não assumindo a natureza de um pedido autónomo de condenação na prática de ato devido, ou de reconhecimento de direitos legalmente protegidos que extravase o âmbito de competência material do tribunal arbitral.

Por conseguinte, o tribunal arbitral não está impedido de incluir, no dispositivo, as cominações meramente consequenciais da declaração de ilegalidade do ato tributário.

De harmonia com o disposto no artigo 24º, n.º1, alínea b) do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe "*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*". O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto no artigo 29º, 1, a) do RJAT.

Nos termos do artigo 24º, n.º 5 do RJAT "*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 remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas.

Tudo isso condicionado pela existência, ou não, de erro imputável aos serviços, que já determinámos ter existido.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, e em aplicação do artigo 24º, 1, b) e 5 do RJAT, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Os juros indemnizatórios são, pois, devidos, nos termos dos artigos 43º, n.s 1 e 4, e 35º, n.º 10 da LGT, 61º n.º 5 do CPPT, 559º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

abril, à taxa legal supletiva, e contados desde o pagamento indevido do imposto, em 5 de dezembro de 2024, até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

VI - Decisão

Nos termos expostos, acorda este Tribunal Arbitral em:

a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;

b) Anular a liquidação impugnada;

c) Condenar a Requerida na devolução do imposto pago em excesso;

d) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde 5 de dezembro de 2024;

e) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VII- Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 34.485,73(Trinta quatro mil quatrocentos oitenta cinco euros e setenta três euros), indicado pelo Requerente e não questionado pela Requerida, nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º1 alínea a), do RJAT e artigo 3.º n.º2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

VIII. Custas

Custas no montante de € 1.836 (mil oitocentos trinta seis euros) a cargo da Requerida (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa,30 de setembro de 2025

O Árbitro Singular

Júlio Tormenta

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt