

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1114/2024-T

Tema: IRC – CFEI II/RFAI – Benefícios ao aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente. Aquisição de ativos fixos tangíveis.

SUMÁRIO:

- 1-** Do ponto de vista da legislação fiscal em sede CFEI II são relevantes as despesas sobre ativos que estejam relacionados com a afetação à atividade do sujeito passivo.
- 2-** Do ponto de vista da legislação fiscal o conceito de investimento inicial para efeitos de RFAI considera elegíveis as aplicações relevantes aí previstas que respeitem a investimentos iniciais relacionados com o aumento da capacidade de um estabelecimento.
- 3-** A aquisição de ativos fixos tangíveis, ainda que qualificados como bens de substituição ou beneficiação de equipamentos preexistentes, tem de ser enquadrada tendo em vista as finalidades referidas na legislação fiscal, nomeadamente, no artigo 2.º, n.º 2 alínea d), da Portaria 297/2015 de 21 de setembro, e no Regulamento (EU) 651/2014 da Comissão de 16 de junho, i.e. se são bens (ativos), que mesmo de uma forma indireta (não fazem parte diretamente da cadeia de produção, por exemplo não são equipamento fabril), contribuem para uma das tipologias de “investimento inicial” previsto no RFAI.

Os árbitros Victor Calvete, Hélder Faustino e Júlio Tormenta, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A..., S.A., SA, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) ..., com sede social em na Rua ..., ..., n.º ..., ...-... ..., Vila Nova de Famalicão (doravante designada de “Requerente”), nos termos do disposto dos artigos 137.º do Código do IRC, 95.º/1 e 2, al. a) e d), da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º, alínea a) e c), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 2.º/1, al. a) e 10.º/1, al. a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), deduziu Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) contra a liquidação adicional de IRC n.º 2024..., bem como a correspondente demonstração de liquidação de juros e demonstração do acerto de contas n.º 2024..., relativos ao

1.

exercício de 2020, que resultou um imposto a pagar de € 265.889,01 (duzentos sessenta cinco mil oitocentos oitenta nove euros e 1 cêntimo).

A Requerente não procedeu à nomeação dos árbitros, pelo que, ao abrigo 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, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários desta decisão, que comunicaram a aceitação da designação do encargo no competente prazo.

Em 02.12.2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com a al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 20.12.2024.

Notificada para o efeito por despacho de 20.12.2024, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT, apresentou a sua resposta, defendendo-se por impugnação pugnando pela improcedência do pedido e juntou o processo administrativo (PA).

Por despacho de 06.05.2025 foi agendada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para o dia 29.05.2025.

Em 29.05.2025 foram ouvidas as testemunhas arroladas, B..., funcionária da Requerente que exerce funções no Departamento Financeiro, C..., Contabilista Certificado e D..., funcionária da Requerente que exerce funções como Técnica de Gestão. O Tribunal solicitou esclarecimentos às partes relativos à informação constante no artigo 192 do PPA e que os mesmos devam ser prestados aquando da apresentação das alegações. Igualmente foi solicitado à Requerente que procedesse à junção dos relatórios de contas dos anos de 2019, 2020 e 2021 até ao dia 09.06.2024.

Foi fixado o prazo de 15 dias para que a Requerente e Requerida apresentassem alegações escritas, de modo simultâneo, começando o prazo a contar a partir da data anteriormente fixada, i. e., 09.06.2024.

Nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, o Tribunal deliberou a prorrogação do prazo referido no n.º 1 do artigo citado por dois meses, a contar do término daquele, e, comunicar tal circunstância ao Conselho Deontológico por força do n.º 3 do artigo 11.º do Código Deontológico em virtude da tramitação processual subsequente.

Assim, o Tribunal deliberou que a decisão final será proferida até ao fim do prazo fixado no parágrafo anterior.

No dia 9.06.2025 a Requerente apresentou os documentos relativos aos relatórios de contas dos anos de 2019, 2020 e 2021 assim como o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

Em 25.06.2025, a Requerente apresentou as alegações escritas reiterando aquilo que oportunamente explanou e fundamentou no PPA. A Requerida manteve-se silente.

II- DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II. 1 Posição da Requerente

A Requerente é uma sociedade que prossegue, no âmbito do seu objeto, a atividade comercial e a fabricação de artigos de plástico para a construção e produção e instalação de janelas e portas eficientes de PVC e alumínio.

Por referência ao ano de 2020 a Requerente, através da declaração de rendimentos - Modelo 22 - efetuou deduções à coleta no total de € 365.451,20 (trezentos sessenta cinco mil quatrocentos cinquenta um euros vinte cêntimos), por aplicação dos regimes de incentivos fiscais do SIFIDE II (Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento) no valor de € 118.963,62 (cento dezoito mil novecentos sessenta três euros sessenta dois cêntimos), do RFAI (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento) no valor de € 240.762,96 (duzentos quarenta mil setecentos sessenta dois euros e noventa seis cêntimos) e do CFEI II (Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento), no valor de € 5.724,62 (cinco mil setecentos vinte quatro euros e sessenta dois cêntimos).

A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária, e como resultado das correções constantes do RIT, foi apenas mantida a dedução de € 118.963,62 (cento dezoito mil novecentos sessenta três euros e sessenta dois cêntimos) - referente à aplicação do SIFIDE II – tendo a AT promovido correções meramente aritméticas por via de desconsideração de dedução à coleta, no valor de € 6.812,30¹ (seis mil oitocentos doze euros trinta cêntimos), respeitante à aplicação do CFEI II, e no valor de € 240.762,96 (duzentos quarenta mil setecentos e sessenta dois euros e noventa seis cêntimos), respeitante ao RFAI – em que assentou a liquidação adicional controvertida n.º 2024..., de

¹ O montante de € 6.812,30 corresponde à dotação do CFEI de € 5.724,62 ao qual acresce juros compensatórios devidos no valor de € 1.087,68, cf. fls. 75/110 do RIT.

que resulta uma redução das deduções à coleta, face à anterior autoliquidação, do valor de € 479.313,93 (quatrocentos setenta e nove mil trezentos treze euros e noventa três centimos) para o valor de € 232.826,35 (duzentos trinta dois mil oitocentos vinte seis euros e trinta cinco centimos).

Relativamente ao SIFIDE II, foi mantida a dedução à coleta no montante de € 118.963,62 (cento dezoito mil novecentos sessenta três euros e sessenta dois centimos)

As correções promovidas pela AT consistiram na desconsideração de algumas aplicações relevantes para efeitos de CFEI II – Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento e RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, nomeadamente:

A. Correção V.1: CFEI – Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento

- a. Investimentos (obras de remodelação/ampliação no refeitório da Requerente, bem como aquisição de mobiliário para a sala de formação do pessoal da Requerente) que não estão afetos à atividade produtiva nem atividade administrativa da Requerente: € 6.812,30 (seis mil oitocentos doze euros trinta centimos).**

A Requerente não concorda com a posição assumida pelos SIT, em sede inspetiva, de não considerar elegíveis para efeitos de CFEI, os investimentos efetuados sob a forma de obras de remodelação/ampliação do refeitório e a aquisição de mobiliário para a sala de formação, por não estarem afetos a uma atividade produtiva ou administrativa.

Em sede de direito de audição manifestou a sua posição de desacordo com a posição assumida pelos SIT, uma vez que de acordo com o plasmado nos termos do n.º5 do artigo 4.º do anexo V da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, para efeitos do n.º 1, “(...) *são excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, considerando-se como tais:*

- a) As viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo;*
- b) O mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo quando afetos à atividade produtiva ou administrativa;*

c) *As incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.” , o legislador pretendeu através de uma norma anti abuso, pretendeu excluir despesas que não estejam relacionadas com a atividade empresarial (produtiva e administrativa), e, por isso, elencou alguns ativos onde haja uma maior susceptibilidade de os mesmos serem utilizados na esfera pessoal dos detentores de capital e, não, na atividade empresarial. “,*

o que não se verifica no caso controvertido.

A Requerente entende que, não existe qualquer fundamentação material de suporte aos SIT quanto ao seu juízo conclusivo, segundo o qual, as despesas relacionadas com obras/remodelação do refeitório e de mobiliário para a sala de formação de quadros da Requerente, não estavam relacionadas com a sua atividade produtiva ou administrativa. Os SIT não apresentaram quaisquer factos determinados e concretos que suportassem a sua posição, por isso, está-se perante um vício de falta de fundamentação e falta de demonstração dos pressupostos de facto quanto às correções levadas a cabo pela AT, e assim justificar-se a impugnação da liquidação adicional de IRC com o fundamento das correções meramente aritméticas levadas a cabo pelos SIT em sede de CFEI II.

Adicionalmente defende que em termos de ónus da prova que, como é defendido pela Doutrina², *«(...) pelo facto de o Impugnante no processo de impugnação judicial surgir processualmente numa posição em que vem invocar vícios de um acto tributário, não se lhe deve imputar o ónus de prova de factos que não tinha de provar no procedimento tributário, designadamente o de provar que não se verificam os factos constitutivos dos direitos da administração tributária, factos estes cuja verificação competia provar a esta no procedimento tributário.»*, pelo que competiria à AT provar que estavam reunidos os pressupostos – não utilização de ativos relacionados com atividade produtiva ou administrativa – o que não o fez, ficando-se por “suposições”.

Por outro lado, existe uma presunção legal de veracidade e de boa-fé, consagrada no n.º1 do artigo 75.º da LGT, a qual apenas soçobra nos termos da al. a) do n.º2 do artigo 75.º da LGT, o que não se verifica no caso controvertido. Além disso, se existe dúvidas/incertezas quanto ao facto tributário, o Tribunal terá de socorrer-se do estatuído no artigo 100.º do CPPT, ao abrigo do qual não deve haver lugar a liquidações adicionais de imposto, conforme jurisprudência do TCAN (Acórdão de 27.05.2010 relativo ao Processo 179/06) e TCAS (Acórdão de 14.01.2021 27.05.2010 relativo ao Processo 179/06).

² Cf. Jorge Lopes de Sousa, CPPT, Anotado, Vol. II, Áreas, 2012, p.132

Fazendo uma análise mais concreta quanto à natureza dos investimentos efetuados – obras no refeitório e mobiliário da sala de refeição – a Requerente defende que os mesmos estão manifestamente relacionados com a atividade produtiva e administrativa, uma vez que, quanto ao:

Refeitório

- ✓ Os investimentos não poderão ser considerados “conexionados” com “interesses pessoais ou particulares” porque visam atingir objetivos de cumprimento de natureza legal laboral, através do fornecimento de alimentação aos trabalhadores, não esquecer que a Requerente é uma empresa de cariz industrial com cerca de 300 trabalhadores, promovendo desta forma a saúde e bem-estar dos trabalhadores, como forma de responsabilidade social que deve a Requerente deve assumir, e, fazer sentir ao trabalhador que ele é um “*stakeholder*” e não um mero ativo; e
- ✓ Através da postura de responsável social assumido pela Requerente perante os seus trabalhadores, promove e desenvolve a produtividade, proporcionando aos seus trabalhadores a satisfação de uma necessidade básica – alimentação – dentro das suas instalações, assim permitindo uma melhor gestão do tempo, pontualidade e organização do trabalho.

Mobiliário

- ✓ Justifica-se devido a uma obrigação legal de natureza laboral (previsto no Código de Trabalho – al. b) n.º 1 artigo 131.º do Código de Trabalho), em que a entidade empregadora tem de fornecer aos seus trabalhadores um mínimo de horas de formação, e para que isso se concretize, tem de existir um espaço com condições materiais necessárias, nomeadamente, em termos de mobiliário, para que as ações de formação ocorram.

Não concorda com a posição dos SIT relativamente ao n.º 5 do artigo 4.º da Lei n.º 27 -A/2020 segundo a qual “[basta que os ativos sejam “suscetíveis de utilização na esfera pessoal” para que fiquem automática e irremediavelmente excluídos], uma vez que esse entendimento, não tem qualquer apoio nem na letra nem no ratio do n.º 5 do artigo 4.º da Lei n.º 27-A/2020, uma vez que o legislador prevê a suscetibilidade de esses ativos serem de utilização na esfera pessoal, mas, há sempre a hipótese de se provar que os mesmos, estão afetos a uma atividade produtiva ou administrativa, o que se verifica no presente processo.

Por outro lado, a Requerente não concorda com a visão preconizada pelos SIT segundo a qual, devido à atividade da Requerente - “Produção e instalação de janelas em alumínio e PVC” – as despesas relativas ao refeitório e referentes à formação através de aquisição de material de apoio e mobiliário, não eram necessárias à atividade produtiva, olvidando outros aspetos relacionados com a atividade produtiva tais como a eficiência, produtividade, formação dos recursos humanos, podendo levantar-se a questão de saber na opinião da AT quais os ativos relacionados, como mobiliário,

decoração e conforto que possam ser afetos à atividade produtiva, e, consequentemente elegíveis para efeitos de CFEI ao abrigo da alínea b) do n.º 5 do artigo 4.º da Lei n.º 27-A/2020? Tem que se ter uma visão de complementaridade quanto às despesas elegíveis para efeitos de CFE II porque há ativos diretamente conexos com a atividade produtiva, mas, também pode haver ativos que estejam indiretamente conexos com essa atividade produtiva, mas que não deixam de estar conexos com a atividade produtiva, por exemplo, mobiliário adquirido e necessário para proporcionar a formação dos recursos humanos de um sujeito passivo de IRC que exerça uma atividade económica a nível industrial – produção e comercialização de produtos acabados, como é o caso da Requerente.

A Requerente defende igualmente que não é despiciente a sua localização num centro industrial situado longe do centro urbano e habitacional (Vila Nova de Famalicão) associado às necessidades de formação profissional, obrigatória nos termos da lei laboral, para justificar que os investimentos levados a cabo pela Requerente tinham em comum uma relação direta com um dos fatores de produção – trabalho – utilizado na atividade industrial levada a cabo pela Requerente. Adicionalmente, a Requerente defende que os SIT tiveram a oportunidade de constatar a realidade descrita anteriormente assim como a utilização efetiva dos equipamentos objeto dos investimentos efetuados.

Tendo em conta o acima exposto, a Requerente defende que os investimentos realizados são elegíveis para efeitos do CFEI II (artigos. 2.º, 3.º e 4.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho), não se subsumindo às situações de exclusão do incentivo previstas no n.º 5 do artigo 4.º daquele normativo.

A AT incorreu, assim, em errónea qualificação dos factos tributários, interpretando e aplicando erroneamente o Direito (n.º 5 do artigo 4.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho).

A violação de lei é fundamento de impugnação dos atos tributários, nos termos da al. a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAT, o que implica a anulação dos atos tributários sob impugnação.

Para além disso, sendo o benefício fiscal uma contrapartida da adoção do comportamento legislativamente desejado e incentivado, seria incompatível com o princípio constitucional da confiança, insito no princípio do Estado de direito democrático (artigo 2.º da CRP), não reconhecer a esses comportamentos os efeitos fiscais favoráveis previstos na lei.

Vale isto por dizer que, quando efetuou os investimentos em causa, a Requerente tinha a convicção, que mantém, de que através deles, cumprindo o desígnio do legislador, estaria a reforçar a competitividade e o emprego - como contrapartida da fruição do inerente benefício fiscal.

Deste modo, na interpretação segundo a qual os investimentos em causa não são considerados como afetos à atividade produtiva e administrativa da empresa, o n.º 5 do artigo 4.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho seria materialmente inconstitucional, por violação do sobredito princípio.

B. Correção V.2: RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

No ponto V.2 RFAI: Regime Fiscal de Apoio ao Investimento do RIT, os SIT vieram propor correções por alegada falta de verificação dos pressupostos legais para aproveitar do benefício, no caso, o RFAI, dividindo a questão em duas dimensões:

A. Respeitem o Investimento Inicial;

B. Proporcionem criação e manutenção de postos de trabalho e de emprego

Relativamente ao ponto **A. Investimento Inicial**, os SIT concluíram que o investimento levado a cabo pela Requerente assume a forma “*aumento da capacidade do estabelecimento já existente*”, não havendo qualquer controvérsia.

Relativamente ao ponto **B. Criação e Manutenção de postos de trabalho e de emprego**, os SIT dividiram a matéria em **B.1 – Obrigação de criação em manutenção de postos de trabalho conexos com o investimento efetuado: Condições específicas do CFI** e **B.2 – Obrigação de criação de emprego: Condições Gerais do RGIC/OAR**.

Relativamente a **B.1 – Obrigação de criação em manutenção de postos de trabalho conexos com o investimento efetuado: Condições específicas do CFI**, os SIT concluíram que a Requerente cumpriu com o referido requisito.

Relativamente a **B.2 – Obrigação de criação de emprego: Condições Gerais do RGIC/OAR**, os SIT concluíram que a Requerente não cumpriu com o plasmado no Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014 (RGIC) e das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2022-2027 (OAR), dando origem a uma correção nos seguintes termos:

“(…) à luz de toda a legislação que regulamenta este benefício fiscal (RFAI), a condição específica (criação e manutenção de postos de trabalho conexos com o investimento RFAI) não é por si só suficiente, ou seja, para poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI não basta criar, pelo menos, um posto de trabalho conexo com o investimento efetuado, mas também garantir um acréscimo na empregabilidade (criar é incrementar em relação ao existente) – cfr. fls. 18 do RIT.”,

posição com a qual não concorda com base nos fundamentos abaixo identificados.

A posição assumida pelos SIT fundamenta-se no Ofício-Circulado n.º 20259, de 28-06-2023, segundo o qual

“(…) a criação de emprego só está cumprida se, no final do período de tributação em que ocorreu o investimento no âmbito do RFAI (dezembro de 2020), o número de trabalhadores for superior à média (do número de trabalhadores) dos 12 meses anteriores ao início do investimento, conforme refere o ponto 15 do ofício supra, bem como expresso nas “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional” OAR” da Comissão Europeia. - cfr. fls. 19 do RIT”

o que levanta a questão de os SIT fundamentarem a correção em sede de RFAI com base numa orientação genérica de 2023 e o ano fiscal em análise ser o de 2020.

A posição assumida pelos SIT era contrária à orientação assumida pela AT em sede de Pedidos de Informação Vinculativa (PIV), nomeadamente, no PIV n.º 1212³ relativo ao Processo 2010 002853 relativamente ao conceito de “criação de postos de trabalho” onde era defendido que:

“(…)”Esta condição considera-se cumprida quando, à data de 31 de Dezembro de 2009 (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes.”

Em 2010, foram emitidos pela AT, dois PIV's: PIV n.º 1212 e PIV n.º 818, informando os contribuintes de que a interpretação da AT ia no sentido de que o critério da “criação de postos de trabalho” se considerava cumprido “quando, à data de 31 de dezembro de 2009 (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes.”, entendimento este seguido pela Requerente no exercício de 2020 e que os SIT foram informados disso mesmo, via e-mail, em 22/04/2024, através do envio de elementos informativos, nomeadamente, quadro do pessoal de 2020 e, posteriormente, em sede de direito de audição ao PRIT⁴, conforme consta dos autos.

A Requerente entende que o mecanismo da informação vinculativa, tal como estipulado nos termos do artigo 68.º da LGT, serve como um meio ao dispor do Contribuinte com vista a

³ Entendimento reiterado no PIV n.º 818, também em 2010, relativo ao Processo 2010 001800.

⁴ PRIT- Projeto de Relatório de Inspeção Tributária.

vincular o Estado a um determinado entendimento sobre uma questão, assegurando-se que, em face do Princípio da Confiança Jurídica, a AT seguirá esse entendimento e não outro. Ora, a tutela da confiança não se esgota (nem pode esgotar-se) ao caso concreto em que foi emitida a informação vinculativa – sendo certo que, para mais, foi emitida a empresa do mesmo universo empresarial. Com efeito, estando em causa na informação vinculativa a exteriorização de uma interpretação administrativa quanto ao sentido e alcance da lei, essa interpretação tem de aplicar-se desde que a norma não tenha sido alterada. Aliás, mesmo em caso de mudança nas orientações administrativas, nada impede a aplicação de anteriores orientações a todos os factos ocorridos na sua vigência. No caso dos autos, não existindo mudança de orientações da AT, a interpretação da norma deve estender-se a todos os casos em que possa ser concretamente aplicável, sobretudo quando, face à posição assumida pela AT, seja formada uma legítima expectativa, pelo menos, quanto ao provável entendimento administrativo em determinada matéria – como é inegavelmente o caso, posição que tem respaldo quer na Doutrina⁵ quer a nível Jurisprudencial⁶.

A Requerente entende que por naturais razões de transparência, imparcialidade, proporcionalidade, boa-fé e segurança jurídica, não é admissível que a mesma lei tenha dois sentidos para o mesmo destinatário ou seja sujeita a duas aplicações diferentes pelo mesmo aplicador (no caso a AT). A posição interpretativa firmada pela AT deve ser aplicada de modo uniforme a todas as situações em que se verifiquem os mesmos pressupostos e, claro está, desde que a lei interpretada seja a mesma – como é o caso. E não se obste com a circunstância de a informação vinculativa ter sido prestada a outro sujeito passivo. Além disso, as informações vinculativas garantem uma aplicação mais uniforme da lei tributária e o acesso às mesmas permite igualmente garantir a imparcialidade na aplicação da lei. Por outro lado, conforme refere a Doutrina [*a obrigação de não tratar discriminatoriamente os contribuintes que deriva daquele princípio da igualdade (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT) impõe que se repita a aplicação do regime de informações vinculativas em relação a contribuintes que estejam em situação idêntica à que foi objecto de informação, independentemente da transformação da informação vinculativa em orientação genérica.*»]⁷ posição que os Tribunais sancionam de

⁵ Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *LGT Anotada*, Encontros da Escrita, 2012, p.626.

⁶ Cfr. Ac. TCAS, de 22.11.2011, dado no proc. n.º 03013/09 [*«Nos termos da lei (cfr.art.º 57, n.º 1, do C.P.P.Tributário), uma vez prestada a informação sobre a situação do contribuinte, ficam os serviços tributários vinculados a não proceder de forma diversa, caso se verifiquem os factos identificados e previstos na lei, salvo em cumprimento de decisão judicial. Se o Código não fixa qualquer prazo de validade à informação prestada, é preciso notar que ela tem, no entanto, dois termos de referência. Por um lado, ela reporta-se aos factos enunciados pelo contribuinte; por outro, reporta-se ao enquadramento jurídico que deles fazem os serviços. Assim, a informação prestada perde qualquer validade se os factos ocorrerem em termos diversos daqueles que foram apresentados aos serviços, nomeadamente se ocorrerem com contornos que lhe tenham sido ocultados. Do mesmo modo, a informação prestada perde validade se as normas jurídicas que serviram à qualificação tributária dos factos vierem, entretanto, a ser alteradas.»*].

⁷ Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, op. cit. p. 636.

ilegalidade as condutas administrativas semelhantes às dos autos – por aplicação dissonante de doutrina administrativa – quando acarretam violação dos princípios da igualdade e justiça material⁸.

A Requerente defende que a atuação da AT, no caso concreto, se pautou não apenas em contravenção com doutrina administrativa emanada por si própria, mas, igualmente, pela interpretação e aplicação do aludido normativo de forma manifestamente descontextualizada do seu elemento sistemático, teleológico e racional, sem qualquer preocupação pela aplicação da lei de acordo com os princípios da legalidade, justiça, proporcionalidade e boa-fé que enformam a sua atividade administrativa, pelo que, as correções e liquidação efetuadas pela AT são ilegais, devendo as mesmas ser anuladas. Com efeito, a AT ao adotar, de forma retroativa para o ano de 2020, um critério que só veio a ser veiculado em 2023, e que contraria um critério anterior plenamente observado pela Requerente, a AT incorre em violação do artigo 68.º -A da LGT em consequência da violação do princípio da confiança do contribuinte na atuação da AT, conforme as suas orientações administrativas, que foram sendo emitidas de forma reiterada e constante. O que não pode acontecer é aplicar um critério “novo” (2023) ao exercício fiscal anterior (2020) à emissão da orientação em que veiculou esse novo critério, quando antes tinha expressado publicamente entendimento diverso através dos PIV’s de 2010.

Adicionalmente a Requerente não concorda e defende que o critério sobre o conceito de “criação de postos de trabalho” – que consta do RGIC e das OAR - veiculado pelo Ofício Circulado n.º 20259, de 28/6/2023, tem sido mal interpretado pela AT para efeito de aplicação do RFAI, não sendo o utilizado pelo legislador na alínea f) n.º4 do artigo 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI). A Requerente fundamenta a sua posição em diversa jurisprudência arbitral, segundo a qual o legislador português no CFI, não utilizou o conceito de “criação de postos de trabalho”, previsto no RGIC e nas OAR sob o prisma da “criação líquida de emprego”, mas sim, como um critério acessório do RFAI para avaliar a elegibilidade do investimento em ativos fixos tangíveis. Assim, por exemplo, o Acórdão Arbitral n.º 307/2019-T, entre outros, pronunciou-se no sentido de

“Ora, como se viu já, o RFAI foi sempre um apoio ao investimento, e é calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho

⁸ Cfr. Acs. TCAN de 12.10.2011, proc. n.º 258/10BEBRG, de 30.11.2011, proc. 00010/10.0BEBRG, de 12.04.2013, proc. n.º 225/10.0BEBRG e de 10.10.2013, proc. n.º 00963/12.3BEBRG.

ou em custos salariais estimados. Daí que não seja fundada, julga-se, a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho do Regulamento em questão, para a interpretação a fazer da al. f) do n.º 4 do artigoº 22.º do CFAI.

De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “criação líquida de emprego”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no artigoº 19.º do EBF vigente à data, esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho.

Considerando-se, então, que a al. f) do n.º 4 do artigoº 22.º do CFI, não se reporta à criação líquida de postos de trabalho, nos termos em que, por exemplo, o referido artigoº 19.º do EBF e as Directivas sobre apoios de Estado o fazem, é ainda necessário densificar qual o sentido e alcance da expressão “criação de postos de trabalho”, ali empregue, tem.

Tendo em conta que, pelos fundamentos expostos, não se deverá equiparar a expressão “criação de postos de trabalho” a “criação líquida de postos de trabalho”, dever-se-á, em obediência ao princípio hermenêutico do legislador razoável, obter um resultado interpretativo que seja coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão e que tenha um efectivo conteúdo prático.

Nessa perspectiva, a única interpretação que não se reconduza à “criação líquida de postos de trabalho”, será, julga-se, a de que a “criação de postos de trabalho” pressuposta pelo benefício fiscal em questão se refere à criação de postos de trabalho, e a 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.”

A Requerente em defesa da sua posição e em linha com a jurisprudência arbitral presente no Acórdão Arbitral n.º 307/2019-T, reforça a sua posição chamando à colação diversa jurisprudência arbitral identificada no artigo 156.º do PPA.

A Requerente defende que houve uma errónea qualificação dos factos tributários e errónea interpretação do conceito de “criação de postos de trabalho” por parte da AT (SIT), o que conduziu a errónea aplicação da al. f) do n.º4 do artigo 22.º do CFI, dando origem ao vício de violação de lei.

A violação de lei é fundamento de impugnação dos atos tributários, nos termos da al. a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAMT, o que implica a anulação das correções e liquidações em causa nos presentes autos arbitrais.

Assim, em termos de investimentos elegíveis para efeitos de **RFAI**, a Requerente pronuncia-se do seguinte modo:

C. Correção C1 – Aquisição e/ou renovação de equipamento informático; aparelhos de ar condicionado e radiadores; Obras de manutenção (aquisição de equipamentos em avulso não enquadrados numa óptica⁹ de “investimento inicial” de aumento de capacidade produtiva)

A Requerente refere que relativamente a esta correção, os SIT se pronunciaram no seguinte sentido:

“(...) É de salientar ainda que, no ano de 2020, o SP alienou diverso equipamento informático (conforme consta do mapa das mais e menos valias (modelo 31), pelo que estará aqui em causa investimento de substituição/melhoramento do parque informático da A... (...).

No mesmo sentido, também as reparações ou substituições de estruturas (linha 7 do quadro supra) bem como substituição e/ou aquisição isolada de radiadores e aparelhos de ar condicionado (linhas 10; 11 e 26 do quadro supra) encontram-se excluídas do RFAI, uma vez que não se podem enquadrar em nenhuma das tipologias de “investimento inicial” (...)
– cfr. fls. 22 do RIT.”

A Requerente defende que explicou aos SIT que aqueles equipamentos estão afetos à linha produtiva da Requerente, pelo que o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento

⁹ Por mero lapso linguístico, no PPA vem referido “ótima”.

implicava, e implicou, que aqueles equipamentos estivessem adaptados e adequados a esse incremento da produção, o que não acontecia com os antigos, não se tendo pronunciado os SIT a nível do RIT¹⁰. Não concorda com a posição assumida pelos SIT considerarem a aquisição dos equipamentos em causa como investimentos de substituição e não como “investimento inicial” numa ótica de aumento de capacidade produtiva. Os equipamentos em causa estão afetos à linha produtiva da Requerente e necessários ao aumento da capacidade produtiva.

Em defesa da sua posição, elenca diversa jurisprudência arbitral que vai no sentido de enquadrar este tipo de equipamentos como “investimento inicial” necessários ao aumento da capacidade produtiva.

Defende que houve uma violação do ónus da prova que impende sobre a AT (artigo 74.º da LGT), pois esta não demonstrou, ainda que indiciariamente, a falta de conformidade dos investimentos com os pressupostos, previstos na al. f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Por outro lado, defende que houve uma violação do princípio do inquisitório e de busca pela verdade material (artigo 58.º da LGT), além de manifesta falta de fundamentação (artigos 77.º da LGT e 368.º/2 da Constituição da República Portuguesa) do RIT no que toca a esta correção.

Conclui que AT incorreu em errónea qualificação dos factos tributários e errónea interpretação do conceito de “investimento inicial”, o que conduziu uma errónea aplicação da al. f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI e n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, o que implicou a violação de lei, pelo que a violação de lei é fundamento de impugnação dos atos tributários, nos termos da al. a) do artigo 99.º do CPPT, aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAMT, o que implica a anulação dos atos tributários sob impugnação.

D. Correção C2 – Aquisição de AFT em estado “usado” (não cumprindo o critério de equipamento “novo”)

A Requerente afirma que no RIT, os SIT afirmam que alguns investimentos não são elegíveis porque foram adquiridos em “segunda mão”. Não concorda com a posição assumida pela AT, uma vez que a Doutrina¹¹ defende que “*A definição de “estado de novo” não nos é dada pelo CFI nem pelo RGIC. A Autoridade Tributária tem vindo a considerar como activo fixo tangível em estado de novo aquele que não integrou anteriormente o activo não corrente do próprio*

¹⁰ RIT – Relatório de Inspeção Tributária.

¹¹ Cfr. Rui Marques e Sónia Martins Reis, em Código Fiscal do Investimento, anotado e comentado, 2022, p. 128, nota de rodapé 257.

sujeito passivo que pretende usufruir do benefício fiscal ou de outro sujeito passivo a quem tenha adquirido esse activo.”, posição que tem respaldo a nível da AT no PIV n.º 1953 em que é defendido que

[

“No que respeita aos ativos fixos tangíveis elegíveis para efeitos dos referidos benefícios (DLRR e CFEI II), ambos os diplomas determinam que os mesmos devem ser adquiridos em “estado de novo” (n.º 1 do artigo 30.º do CFI e o artigo 4.º do CFEI II, respetivamente), sem que nenhum dos referidos diplomas contenha qualquer definição de “estado de novo”, nem mesmo o RGIC, diploma comunitário que serviu de base à criação do benefício fiscal relativo à DLRR.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem vindo a considerar que um ativo fixo tangível é considerado em “estado de novo” se não integrou anteriormente o ativo não corrente da empresa que pretende usufruir do benefício fiscal ou de qualquer outra empresa.

Refira-se que é a qualificação do próprio ativo que releva e não o facto de estar ou não “devidamente” contabilizado como tal na esfera do anterior proprietário/transmitente. Ainda que o anterior proprietário fosse uma pessoa singular que não possuísse contabilidade, o raciocínio não se alteraria, porque o que interessa é a qualificação do próprio ativo.”]

posição a que adere e que encontra respaldo na formulação utilizada pelo legislador português e que difere daquela que é utilizada pelo RGIC no seu artigo 14.º n.º 6 (“os ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere às PME e à aquisição de um estabelecimento”), e que o legislador português não acompanhou, uma vez que no CFI utiliza-se a expressão “*ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo*”). O que é relevante, é saber se as despesas efetuadas contribuem ou não para o aumento da capacidade produtiva, e, se sim, devem ser consideradas elegíveis para efeitos deste benefício, RFAI.

Por outro lado, os SIT vieram pronunciar-se, na sequência do direito de audição apresentado pelo Requerente, que:

[Ora, se atentarmos à própria descrição constantes das faturas de aquisição destes empilhadores, verificamos pelo desgaste decorrente do uso destes empilhadores foi necessário substituir algumas partes, constando designadamente, “bateria nova e “garfos novos”. Desta forma, é evidente que estes equipamentos já integraram o ativo não corrente de um outro SP

pelo que não preenchem a condição de “novo” ficando por isso mesmo excluídos no âmbito do RFAI conforme estabelece a al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.” – cfr. fls. 44 do RIT.”,

defendendo que a posição da AT está enviesada, uma vez que a substituição de “*algumas partes, constando designadamente, “bateria nova e “garfos novos”* verificou-se nos empilhadores titulados pelas faturas n.ºs FTA2020/269 (empilhador EPHL-H2X38E4126) e FT 2020/350 (empilhador EPH-01-H2X386E02068), sendo que o mesmo não aconteceu com o empilhador ... E20-P-01 N H2X386D0548, titulado pela fatura FT A2020/201.

A Requerente convocando o normativo contabilístico, NCRF 14, defende que a compra dos empilhadores acima referidos ao fornecedor G..., Lda, conduz-nos à conclusão de que aqueles empilhadores foram comprados em “estado novo”.

A Requerente defende que a AT incorreu em errónea qualificação dos factos tributários e errónea interpretação do conceito “investimento inicial”, o que conduziu a uma errónea aplicação da al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, o que implicou a violação de lei, sendo a mesma fundamento de impugnação dos atos tributários, nos termos da al. a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAMT, o que implica a anulação dos atos tributários sob impugnação.

E. Correção C4 – Adiantamentos referentes a equipamentos para atividade produtiva

Segundo a Requerente, os SIT entenderam que os Adiantamentos monetários referentes a equipamentos para a atividade produtiva, não assumiam a “*natureza de uma despesa de investimento, mas de um fluxo de caixa*”, tendo-se respaldado no regime contabilístico vigente ““(e)sta situação confirma-se também pela conta SNC movimentada pelo SP, a conta #45.33 respeita a investimentos em curso, onde se incluem os adiantamentos realizados, ou seja, a conta #45 abrange os investimentos de adição, melhoramento ou substituição enquanto não estiverem concluídos, incluindo também os adiantamentos feitos por conta de investimentos, cujo preço esteja previamente fixado. É uma conta de uso temporário, que deverá ser saldada para a conta 43, neste caso em concreto, quando o respetivo ativo fica concluído e começa a ser utilizado.”- cfr. fls. 25 do RIT. A título de exemplo, a Requerente identifica a situação referente à fatura n.º 1187.20 da sociedade fornecedora E... SRL no valor de € 44.100¹² emitida em 11 de novembro de 2020, que titula pagamentos efetuados ao fornecedor E... e que na sua

¹² Este montante corresponde em sede de RFAI a uma dotação de € 11.025 (onze mil vinte cinco euros), cf. RIT fls. 86/110 constante no PA

perspetiva devem ser considerados adições aos investimentos em curso e não um mero fluxo de caixa, como os SIT defenderam, e como tal, não constituindo um investimento elegível para efeitos de RFAI.

A Requerente não concorda com a posição da AT, na medida em que as referidas despesas se traduziram em adições aos investimentos em curso e elegíveis nos termos da 2ª parte do n.º 5 do artigo 22.º do CFI, concluindo que a AT incorreu em errónea qualificação dos factos tributários e errónea interpretação do conceito de “investimento inicial” o que conduziu a uma errónea aplicação da al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, implicando a existência de violação de lei, pelo que a violação de lei é fundamento de impugnação dos atos tributários, nos termos da al. a) do artigo 99.º do CPPT, aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAMT, o que implica a anulação dos atos tributários sob impugnação.

Adicionalmente, a Requerente não acompanha a posição dos SIT que identificaram uma situação de duplicação de faturas que titulam pagamentos aos fornecedores: F..., Lda e E... SRL, e que segundo os SIT são meros fluxos de caixa e, para além disso, foram considerados elegíveis para efeitos de SIFIDE e RFAI ([*“Importa realçar que, cf referimos no PRIT, as referidas faturas foram consideradas em simultâneo pelo SP, quer para efeitos de benefício fiscal de SIFIDE (integradas no processo de candidatura enviada à ANI, quer para efeitos de RFAI). Ou seja, estes investimentos/adiantamentos que não são elegíveis no âmbito do RFAI do ano 2020, foram aceites para efeitos de benefício fiscal SIFIDE (constando na coluna do ano de 2020 “aquisições de ativos fixos tangíveis (ATF) na proporção da sua afetação à realização de atividades de I&D”, declaração emitida pela ANI).”* – cfr. fls. 46.]. A Requerente reconhece que houve uma duplicação de despesas de investimento pelo facto de terem sido consideradas elegíveis para efeitos de SIFIDE e de RFAI, mas apenas relativamente ao fornecedor F..., Lda, mas, já não relativamente ao fornecedor E... SRL, pelo que a correção em C4 em sede de RFAI relativamente ao fornecedor E... SRL quanto à dotação de RFAI (€ 11.025) é ilegal, devendo a mesma ser anulada.

F. Aproveitamento no CFEI II de Despesas (anteriormente)

Deduzidas ao abrigo do RFAI

A Requerente alega que em sede de audição, no âmbito do procedimento inspetivo, chamou à atenção dos SIT que caso entendessem manter as correções em sede de RFAI, os

investimentos elegíveis que não foram considerados a nível de RFAI, o deveriam ser em sede de CFEI II, tendo os SIT respondido

“Ora, tal pretensão não faz qualquer sentido uma vez que, face à existência de diversos benefícios fiscais para o mesmo tipo de investimentos, cabe ao SP decidir qual o benefício fiscal que pretende usufruir face à legislação que regulamenta o mesmo e face aos eventuais benefícios fiscais que possa daí advir.”
– cfr. fls. 46 do RIT.

e

“Além de o SP não ter evidenciado quais as despesas de investimento elegíveis para efeitos de CFEI II, também não cumpriu as obrigações acessórias imprescindíveis para a dedução do Benefício Fiscal, como a identificação discriminada das despesas de investimento relevantes, a constar do processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC e a evidenciação do imposto que deixa de ser pago em resultado da dedução.

e

O SP afirma que “aquelas despesas foram declaradas no âmbito da modelo 22 do IRC, referente ao ano de 2020, mas no âmbito do RFAI – pelo que, também por essa via são do conhecimento da AT”, no entanto tal não corresponde à realidade.

O CFEI II tem também regras específicas em que, não só o período de investimento é diferente, pois só são elegíveis investimentos realizados a partir de 1 de julho de 2020 (pelo que, muitos dos investimentos estariam logo excluídos), como a comprovação de elegibilidade, nos termos do artigo 4.º do regime aprovado, é imprescindível. Além disso, a dedução à coleta também é de apenas 20% enquanto no RFAI é de 25%. E, foram por certo estas especificações/limitações do CFEI II face ao RFAI que pesaram na decisão do SP para preferir optar por considerar os investimentos para efeitos de RFAI e não de CFEI II, pelo que nada legitima o SP em solicitar essa pretensão.”.]

posição que não acompanha.

A Requerente alega que o RFAI tem uma natureza diferente do CFEI II, uma vez que o RFAI constitui um regime de auxílios com finalidade regional que surge adaptado às disposições europeias (RGIC e OAR) ao contrário do CFEI II que não assume essa natureza. No âmbito do CFEI II, por exemplo, as despesas elegíveis não estão sujeitas ao requisito de constituir

“investimento inicial”, nem, por exemplo, que a atividade do sujeito passivo se deva inserir numa determinada região ou setor de atividade ou a empresa ter uma determinada dimensão ou ainda que o investimento proporcione “criação de postos de trabalho”(al. f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI. Por outro lado, em termos de despesas de investimento, para além das despesas efetuadas em ativos fixos tangíveis e intangíveis, elegíveis em sede de RFAI e CFEI II, este último ainda permite qualificar como despesas elegíveis, as despesas de desenvolvimento, cf. artigo 4.º /2 da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho e artigo 22.º n.º2 do CFEI II.

Adicionalmente, atendendo ao facto de que os SIT tiveram oportunidade de analisar toda a documentação de suporte para efeitos de RFAI (dossier fiscal) e fazer as correções que entenderam relevantes, não entende, porque é que os SIT não usaram a mesma documentação para efeitos de CFEI II.

Por outro lado, entende que a AT violou o princípio da legalidade tributária (artigos 8.º e 55.º da LGT e 103.º n.º2 da CRP) e do princípio do inquisitório na busca da verdade material (artigo 58.º da LGT), ao recusar conhecer a elegibilidade das despesas discriminadas no dossier do RFAI para efeitos de elegibilidade no âmbito do CFEI II, quando desconsiderou a respetiva ilegitimidade no âmbito do RFAI. No seu entender esta omissão constitui uma errónea qualificação dos factos tributários e violação de lei (Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho) acompanhada de uma falta de fundamentação legalmente exigida a nível do RIT, cf. artigos 77.º da LGT e 268 n.º 3 da CRP. Por seu lado, a violação de lei é fundamento de impugnação dos atos tributários, nos termos da al. a) do artigo 99.º do CPPT, aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAMT, o que implica a anulação dos atos tributários sob impugnação.

A Requerente defende que na eventualidade do Tribunal Arbitral considerar que as correções ora impugnadas, referidas em V.2 RFAI: Regime Fiscal de Apoio ao Investimento se deverão manter, ao abrigo do princípio da plena jurisdição e da legalidade tributária, sempre deveria determinar a anulação parcial da liquidação, na medida em que, estando reunidos nos autos todos os factos e elementos necessários, se denota a ilegal não aplicação, pela AT, do benefício fiscal automático do CFEI II (tanto o RFAI como o CFEI II são benefícios automáticos e em termos subjetivos operam “ope legis”).

A Requerente entende que lhe deve ser restituído o imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

A Requerente pugna por:

- a) Anulação das liquidações adicionais de imposto e acrescido, aqui impugnadas;

b) Condenar a AT na restituição à Requerente do montante de € 265.899,01 por ela integral e indevidamente pago;

c) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

II. 2 Posição da Requerida

DETALHE DOS INVESTIMENTOS REALIZADOS - CFEI II

Conta SNC (A...)	Data de aquisição	Documento na contabilidade De	N.º da fatura	Fornecedor	Descrição do investimento	Montante de investimento relevante	Financiamento
4351123	12/03/2020	00911/20	Factura 2020/2052	H..., Lda	Mobiliário sala formação	2 137,92	427,58 a)
45322123	23/06/2020	01775/20	Factura 2020/60	I..., Lda	Obras de remodelação/ampliação refeitório	7 100,00	1 420,00 a)
45322124	10/07/2020	02175/20	Factura 2020P/271	J..., Lda	Obras de remodelação/ampliação refeitório	2 500,00	500,00
45322123	14/07/2020	02206/20	Factura 29/2020	K...Unipessoal, Lda	Obras de remodelação/ampliação refeitório	5 895,40	1 179,08
45322124	18/08/2020	02496/20	Factura SERIE1/10	L..., Lda	Obras de remodelação/ampliação refeitório	1 950,00	390,00
45322124	02/09/2020	02772/20	Factura 1/48	M..., Lda	Obras de remodelação/ampliação refeitório	759,00	151,80
453222123	16/09/2020	02773/20	Factura 552/2020.000001	N..., Lda	Obras de remodelação/ampliação refeitório	4 440,80	888,16
45322123	08/10/2020	03011/20	Factura 1 2000/000164	O...	Obras de remodelação/ampliação refeitório	3 190,00	638,00
45322124	23/11/2020	03648/20	Factura SERIE1/19	L..., Lda	Obras de remodelação/ampliação refeitório	650,00	130,00

		Total de investimentos realizados	28 623,12	5 724,62
a)	Investimento realizado antes da entrada em vigor do benefício Fiscal CFEI II (o qual só produziu efeitos a partir de 2020-07-01, para investimentos (Cfr. fls. 74/110 do RIT)			

A Requerida deu como reproduzidos todos os factos e fundamentação de Direito que constam no Relatório de Inspeção (RIT) OI2023... (constante no PA) para fundamentar as correções levadas a cabo pelos SIT, que se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais. Assim, entende que o Tribunal Arbitral deve dar como provados os factos constantes no RIT e a respetiva fundamentação jurídica para as correções efetuadas, impugnando todos os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a defesa apresentada, considerada no seu conjunto.

Entende que o presente PPA deve ser julgado improcedente, com as devidas consequências legais.

Em sede de ação inspetiva, os SIT não consideraram elegíveis para a concessão de benefícios fiscais, o seguinte:

Correção V.1: CFEI – Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento

A Requerente para efeitos de aplicação do CFEI II enviou a seguinte lista de investimentos que considerou elegíveis:

A Requerida considerou que "Solicitadas ao SP as faturas identificadas no quadro supra (consideradas pelo SP investimentos elegíveis para efeitos de CFEI II), constata-se efetivamente que tais faturas dizem respeito ao descritivo constante no quadro remetido pelo SP. Ou seja, estamos perante obras de remodelação/ampliação no refeitório da A..., bem como, aquisição de diverso mobiliário para a sala de formação. Ora, tanto num caso como noutro não estamos perante investimentos afetos à atividade produtiva nem atividade administrativa da empresa, pelo que tais investimentos não poderão ser considerados elegíveis face à Lei que instituiu este benefício fiscal.", ao abrigo do n.º 4 e n.º 5 da Lei 27-A/202013, de 24 de julho.

Adicionalmente, o artigo 8.º do mesmo diploma prevê "Sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado em anexo à Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, o incumprimento das regras de elegibilidade das despesas de investimento previstas nos artigos 4.º e 5.º e no n.º 1 do artigo 6.º

¹³ A Lei 27-A/2020, de 24 de julho corresponde ao Orçamento Suplementar para 2020 publicado em [Diário da República n.º 143/2020, 1.º Suplemento, Série I de 2020-07-24](#).

*implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado em virtude da aplicação do presente regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais”, pelo que os juros compensatórios devidos são de €1.087,68 [€5.724,62 *(4%+15%)].*

A não elegibilidade dos investimentos efetuados pela Requerente deu origem a uma correção a nível de CFEI II no montante de € 6.812,30 [*“Neste sentido, propõe-se uma correção meramente aritmética a imposto (IRC) no montante de 6.812,30 € (5.724,62 € + 1.087,68 €), referente à devolução do imposto que deixou de ser pago acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.”*] cfr. fls. 75/110 do RIT constante do PA.

A Requerida em sede de RFAI considerou o seguinte:

Correção V.2: RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

A Requerida considerou que a atividade desenvolvida pela Requerente correspondente aos respetivos CAE se enquadrava num dos setores previstos no n.º 2 do artigo 2.º da Portaria nº 282/2014, ou seja, a atividade principal da empresa enquadra-se numa atividade de indústria transformadora elegível pela al. b) da legislação referida.

Por outro lado, segundo a Requerida, os investimentos elegíveis para efeitos de RFAI são os que cumulativamente cumpram as seguintes condições:

A). Respeitem a investimento inicial;

B). Proporcionem criação e manutenção de postos de trabalho e de emprego.

A - Investimento inicial

Segundo a Requerida, no que concerne à tipificação/enquadramento das aquisições de bens e serviços como “investimento inicial”, na aceção da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, conhecido como Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC) e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o sujeito passivo enquadrou o investimento efetuado na tipologia de “aumento da capacidade do estabelecimento já existente”.

B - Proporcionem criação e manutenção de postos de trabalho e de emprego

Os SIT com base nos elementos e esclarecimentos facultados pela Requerente, analisaram se a mesma cumpriu as condições específicas previstas na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI bem como as condições gerais estabelecidas no RGIC e, designadamente nas OAR.

Relativamente às condições específicas do CFI que “*Analisados os elementos/documentos que nos foram facultados pelo SP, foi possível constatar que foi cumprida a condição de manutenção dos postos de trabalho criados em função do investimento realizado.*”.

Relativamente às condições gerais do RGIC/OAR, os SIT defenderam que

[
“No entanto, à luz de toda a legislação que regulamenta este benefício fiscal (RFAI), a condição específica (criação e manutenção de postos de trabalho conexos com o investimento RFAI), não é por si só suficiente, ou seja, para poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI não basta criar, pelo menos, um posto de trabalho conexo com o investimento efetuado, mas também garantir um acréscimo na empregabilidade (criar é incrementar em relação ao existente).

Os SP's têm simultaneamente que garantir 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 o qual estabelece o seguinte (e passo a transcrever):

“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.”.]

e tendo por base o ofício circulado n.º 20259 de 2023-06-28, que veio clarificar o conceito de “criação e manutenção de emprego e de postos de trabalho” chega-se à conclusão que

“

Ou seja, a criação de emprego só está cumprida se, no final do período de tributação em que ocorreu o investimento no âmbito do RFAI (dezembro do ano 2020), o número de trabalhadores for superior à média (do número de trabalhadores) dos 12 meses anteriores ao início do investimento, conforme refere o ponto 15 do ofício supra, bem como expresso nas «Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional» (OAR) da Comissão Europeia.”

condição essa que não foi cumprida dando origem a uma correção aritmética de IRC (dedução à coleta) no montante de € 240.762,96 referente à dotação de RFAI em 2020

“

Como podemos constatar, não houve criação de emprego no ano 2020, bem pelo contrário, o número de trabalhadores em dezembro de 2020 é inferior à média de trabalhadores nos 12 meses anteriores, logo, não estão cumpridas as condições exigidas pela legislação que regulamenta o RFAI, para usufruição deste benefício fiscal no ano em análise (ano 2020). Face ao exposto, propõe-se uma correção meramente aritmética a imposto (IRC), no montante de 240.762,96 €, correspondendo à totalidade da dotação e dedução do RFAI desse ano (uma vez que o SP deduz a totalidade da dotação, não transitando qualquer valor para o ano seguinte).”

Os SIT adicionalmente analisaram os investimentos que a Requerente considerou elegíveis para efeitos de RFAI, tendo dado origem às seguintes correções aritméticas em sede de IRC (dedução à coleta) em termos de dotação de RFAI relativamente a 2020:

C1 – Aquisição e/ou renovação de equipamento informático; aparelhos de ar condicionado e radiadores; Obras de manutenção (aquisição de equipamentos em avulso não enquadrados numa ótica de “investimento inicial” de aumento da capacidade produtiva)

n.º Ordem	Conta SNC (A...)	Data de aquisição	Documento na contabilidade	N.º da fatura	Fornecedor	Descrição do investimento	Montante de investimento relevante	Dedução RF AI	OB S
2	4351123	30/04/2020	01136/20	Factura A/001330	P...	Equipamento informático	1 148,78	287,20	a)
3	4351123	06/05/2020	01361/20	Factura 193/2020	Q..., Lda	Equipamento informático	2 345,00	586,25	a)
4	4351123	08/05/2020	01349/20	Factura A/001346	P...	Equipamento informático	595,53	148,88	a)
5	4351123	21/05/2020	01362/20	Factura 215/2020	Q..., Lda	Equipamento informático	195,00	48,75	a)
6	4351123	22/05/2020	01350/20	Factura A/001379	P...	Equipamento informático	508,94	127,24	a)
7	43221323	16/06/2020	01554/20	Factura 21/2020	K...Unipessoal, Lda	Obras de manutenção da cobertura e caleiros	3 892,13	973,03	b)
8	4351223	22/06/2020	01911/20	Factura SR68798	R...	Equipamento informático	1 935,00	483,75	a)
9	4351123	30/06/2020	01773/20	Factura A/001444	P...	Equipamento informático	2 456,10	614,03	a)
10	4351123	15/07/2020	02168/20	Factura 20/55	S...	Equipamento produtivo - Ar condicionado para setor produção (SUBSTITUIÇÃO APARELHOS)	1 400,00	350,00	b)
11	4371123	29/07/2020	02167/20	Factura 2020/425	T...	Equipamento produtivo - Radiador para setor produção	731,71	182,93	b)
13	4351123	14/08/2020	02495/20	Factura 1 1148	U...Unipessoal, Lda	Equipamento informático	9 688,40	2 422,10	a)
17	435122	06/10/2020	03051/20	Factura 1	R...	Equipamento informático	2 214,00	553,50	a)
22	4351123	24/11/2020	03506/20	Factura A/001743	P...	Equipamento informático	462,60	115,65	a)
23	4351123	13/11/2020	03548/20	Factura 1 1200	U...Unipessoal, Lda	Equipamento informático	1 988,00	497,00	a)
24	4351123	17/12/2020	03842/20	Factura 120/306	V...	Equipamento informático	1 850,00	462,50	a)
26	4351123	16/12/2020	03987/20	Factura 2020/350	W..., Lda	Equipamento produtivo - Ar condicionado para setor produção (SUBSTITUIÇÃO APARELHOS)	3 436,13	859,03	b)

27	4351123	21/12/2020	03805/20	Factura A/001789	P...	Equipamento informático	589,43	147,36	a)
28	4351123	29/12/2020	03922/20	Factura A/001808	P...	Equipamento informático	481,30	120,33	a)

35 918,05 8 979,51

a)	Excluído do âmbito do RFAI, nos termos da <i>subalínea VI, da al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI</i> ("outros bens de investimento que não estejam afectos à exploração da empresa")								
b)	Excluído do âmbito do RFAI, nos termos da <i>al. d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/09 conjugado com al a) do parágrafo 49.º</i> do art. 2.º do RGIC ("investimento na manutenção de fonte produtora, não inserido numa estratégia de investimento global/inicial")								

Os SIT consideraram que para efeitos de RFAI os equipamentos informáticos adquiridos pela Requerente não estão afectos à sua exploração, uma vez que caem nas exceções previstas na subalínea VI) da al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI (*"Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa"*). Por outro lado, em 2020, a Requerente alienou diverso equipamento informático, conforme consta dos mapas oficiais Modelo 31 (Mapa de Mais e Menos Valias), pelo que a aquisição do diverso equipamento informático reveste a natureza de equipamento de substituição/melhoramento do parque informático, devendo ser excluído como investimento elegível para efeitos de RFAI ao abrigo da al. d) n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/9 conjugado com a al. a) do parágrafo 49.º do artigo 2.º do RGIC.

Relativamente aos investimentos efetuados pela Requerente com a natureza de reparações ou substituições de estruturas (linha 7 do quadro supra) ou aquisição de aparelhos de ar condicionado e radiadores (linhas 10,11 e 26 do quadro supra), deverão ser considerados investimentos de substituição/aquisição isolada de ativos, não podendo ser enquadrados como "investimento inicial" mas sim gastos respeitantes à manutenção da fonte produtora não relacionados com o "aumento da capacidade produtiva", nos termos da al. d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/9.

Assim, os SIT não consideraram como investimento elegível para efeitos de RFAI, o montante de € 35 918,05 correspondente a uma dotação para efeitos de RFAI no montante de € 8 979,51.

C2 – Aquisição de AFT em estado "usado" (não cumprindo o critério de equipamento "novo")

Os SIT efetuaram a inspeção física, em 02.12.2024, a equipamentos adquiridos, tendo constatado a existência de algum equipamento adquirido em segunda mão, não estando por isso em

conformidade com a condição de “novo”, conforme o previsto na al. a) do n.º2 do artigo 22.º do CFI
 (“2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa: Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo”).

Os investimentos em causa são:

n.º Ordem	Conta SNC (A...)	Data de aquisição	Doc contab	N.º da fatura	Fornecedor	Descrição do investimento	Montante de investimento relevante	Dedução RFAI	N.º SERIE/MOD ELO	ANO
12	43441 23	01-07- 2020	02188/20	Fatura 2020/2 01	G..., Lda	Equipamento para transporte interno e cargas e descargas empilhador_EMPILH ADOR ...	13 500,00	3 375,00	E20P-01 NH2X386D0458	2013
15	43441 23	01-09- 2020	02823/20	Fatura 2020/2 69	G..., Lda	Equipamento para transporte interno e cargas e descargas empilhador_EMPILH ADOR ...	15 500,00	3 875,00	EPHL- H2X386E04126	2014
25	43441 23	01/12/2 020	03830/20	Fatura 2020/3 50	G..., Lda	Equipamento para transporte interno e cargas e descargas empilhador EMPILHADOR ...	15 500,00	3 875,00	EPH-01- H2X386E02068	2014

Assim, os SIT não consideraram como investimento elegível para efeitos de RFAI o montante de € 44 500 correspondente a uma dotação para efeitos de RFAI no montante de €11.125

C3 - Substituição de viaturas ligeiras de mercadorias

Os SIT identificaram a aquisição, em 2020, de três viaturas que a Requerente considerou elegível para efeitos de RFAI, conforme quadro abaixo:

n.º Ordem	Conta SNC (A...)	Data de aquisição	Documento na contabilidade	N.º da fatura	Fornecedor	Descrição do investimento	Montante de investimento relevante	Dedução RFAI	OB S
16	4343123	28/09/2020	20/20	Contrato Locação Financ. 9905/07/2020-PM ...	Contrato Leasing ...	Viatura de mercadorias para transporte de material para montagem das Janelas ...	37 003,22	9 250,81	a)
18	4341123	01-10-2020	03179/20	Factura 2 020/20100466	X..., SA	Viatura de mercadorias para transporte de material para montagem das Janelas ...	22 764,23	5 691,06	b)
20	4341123	12/10/2020	03299/20	Factura 2 020/20100514	X..., SA	Viatura de mercadorias para transporte de material para montagem das Janelas ...	22 764,23	5 691,06	c)

82 531,68 20 632,92

- a) FUSO_FE4P10TF1N2_PESADO DE MERCADORIAS-LOTAÇÃO 3
- b) FORD FED-LI G MERCADORIAS – LOTAÇÃO 3
- c) FORD FED-LI G MERCADORIAS – LOTAÇÃO 3

Os SIT constataram, após consulta ao Mapa de Mais e Menos Valias que a Requerente, alienou em 2020, conforme mapa abaixo, algumas algumas viaturas idênticas em termos de tipologia e características àquelas que foram adquiridas em datas muito próximas e que foram consideradas elegíveis para efeitos de RFAI:

Viaturas alienadas pelo SP, em 2020 (cf mapa das mais e menos valias _Modelo 31)

MATRÍCULA	ANO AQUISIÇÃO	TIPO	MARCA	LOTAÇÃO	VALOR REALIZAÇÃO	ALIENADA EM
...	2014	LIGEIRO MERCADORIAS	FORD TRANSIT	3	6 097,56	dez/20
...	2015	LIGEIRO MERCADORIAS	FORD TRANSIT	3	6 910,57	dez/20
...	2017	PESADO MERCADORIAS	mitsubishi fusos	3	3 910,57	set/20

Viaturas adquiridas pelo SP, em 2020 (cf listagem investimentos considerados para efeitos de RFAI)

MATRÍCULA	ANO AQUISIÇÃO	TIPO	MARCA	LOTAÇÃO	VALOR AQUISIÇÃO (B.T.)	DEDUÇÃO RFAI	DATADA	OBS
...	2020 RFAI	LIG MERCADORIAS	FORD FED	3	22 764,23	5 691,06	out/20	a)
...	2020 RFAI	LIG MERCADORIAS	FORD FED	3	22 764,23	5 691,06	out/20	b)
...	2020 RFAI	PESADO MERCADORIAS	FUSO FE4P10 TF1N2	3	37 003,22	9 250,81	set/20	c)
						20 632,92		

- a) INVESTIMENTO DE SUBSTITUIÇÃO EM RELAÇÃO À VIATURA QUE ALIENOU (MATRÍCULA...)
- b) INVESTIMENTO DE SUBSTITUIÇÃO EM RELAÇÃO À VIATURA QUE ALIENOU (MATRÍCULA...)
- c) INVESTIMENTO DE SUBSTITUIÇÃO EM RELAÇÃO À VIATURA QUE ALIENOU (MATRÍCULA...)

Os SIT consideraram que a aquisição das três viaturas, em 2020, são meros investimentos de substituição ou destinadas ao melhoramento de equipamentos já existentes, não configurando um investimento inicial, conforme previsto no artigo 2.º n.º2 alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, em execução do Regulamento Geral de Isenção por Categoria, Regulamento (EU) n.º 651/2014, da Comissão, de 16 de junho de 2014.

Assim, os SIT não consideraram como investimento elegível para efeitos de RFAI o montante de € 82 531,68 correspondente a uma dotação para efeitos de RFAI no montante de € 20 632,92.

C4 – Adiantamentos referentes a equipamentos para atividade produtiva

Segundo os SIT, a Requerente considerou elegível para efeitos de RFAI, os investimentos descritos no quadro abaixo:

n.º Orç em	Conta SNC (A...)	Data de aquisição	Documento contabil	N.º da fatura	Fornecedor	Descrição do investimento	Montante de investimento relevante	Dedução RFAI	N.º SERIE/MODELO	OBS
------------	------------------	-------------------	--------------------	---------------	------------	---------------------------	------------------------------------	--------------	------------------	-----

30	45331123	10/09/2020	02899/20	Fatura 2020A 9/24	F..., Lda	Equipamento produtivo - Sistema de colagem de vidro_PROJETO 20056 - CELULA COLAGEM DE VIDRO 2 LINHAS	38 100,00	9 525,00	PAGTO DE 30% ENCOMENDA
31	45331123	06/11/2020	03440/20	Fatura 2020A 9/53	F..., Lda	Equipamento produtivo - Sistema de colagem de vidro_PROJETO 20056 - CELULA COLAGEM DE VIDRO 2 LINHAS	25 400,00	6 350,00	PAGTO DE 20% C/INICIO FABRICO
32	45331223	23/12/2020	04007/20	Fatura 2020A 9/71	F..., Lda	Equipamento produtivo - Sistema de colagem de vidro_PROJETO 20056 - CELULA COLAGEM DE VIDRO 2 LINHAS	25 400,00	6 350,00	PAGTO DE 20% C/INICIO MONTAGEM NAS N/INSTALAÇÕES
33	45331123	06/11/2020	03441/20	Fatura 2020A 9/54	F..., Lda	Equipamento produtivo - Sistema de colagem de vidro_PROPOSTA 20530 EQUIPAMENTO ADICIONAL	7 826,50	1 956,63	PAGTO DE 50% DOS EQUIPAMENTOS ADICIONAIS
34	45331123	23/12/2020	04008/20	Fatura 2020A 9/72	F..., Lda	Equipamento produtivo - Sistema de colagem de vidro_PROPOSTA 20530 EQUIPAMENTO ADICIONAL	3 130,60	782,65	PAGTO DE 20% DOS EQUIPAMENTOS ADICIONAIS
35	45331223	11/11/2020	03509/20	Fatura 1187.20	E..., SRL	Equipamento produtivo - 1 SYSTEM TYPE NWA.350.8000 E 1 FOIL SLITTING MACHINE TYPE WTG.700, máquinas para colocar e cortar película e cortar os folos da película.	44 100,00	11 025,00	WP.OL.0563 e WT.0106 Advanced payment of 30%*127.000,00 €. Advanced payment of 30%*27.000,00 €

a)

143 35
957,10 989,28

a) Constan do mapa de depreciações e amortizações numa única rubrica total de 628.957,10 € (utilizada uma taxa de depreciação de 12,50%)

Segundo os SIT, as faturas titulam adiantamentos de dois equipamentos, conforme quadro supra, não sendo elegíveis para efeitos de RFAI ao abrigo do n.º 5 e n.º 6 do artigo 22.º do CFI ("5 -

Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso. 6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.”). Fundamenta a sua posição através do normativo contabilístico segundo o qual a Requerente utilizou a subconta conta SNC #45.33 da conta de razão SNC #45, através da qual se registam investimentos em curso, onde se incluem os adiantamentos realizados, cujo preço esteja previamente fixado. A conta SNC #45 é uma conta temporária que ficará saldada por contrapartida da conta SNC #43 quando os ativos a que dizem respeito os adiantamentos ficam concluídos e começam a ser utilizados. Trata-se de uma conta temporária, em que a conta de razão SNC #45 será saldada para a conta #43 quando os ativos, relativamente aos quais foram efetuados os adiantamentos, ficar concluído e entrar em funcionamento. Igualmente indagou junto da Requerente quando é que os ativos controvertidos relativamente aos quais foram efetuados os adiantamentos constantes no quadro supra entraram em funcionamento, constatando, através de documentos CMR que os mesmos entraram em 2021. Assim, conclui que os investimentos em causa sob a forma de adiantamentos, não são elegíveis para efeitos de RFAI.

Os SIT concluem que

“Face ao exposto, neste ponto C, o SP considerou alguns investimentos elegíveis para efeitos de usufruição do benefício fiscal RFAI, os quais face à legislação que regulamenta este benefício não seriam de todo elegíveis (pelos fundamentos já elencados nestes subpontos, C1 a C4), perfazendo o valor total de 86.897,21 € (8.979,51 € + 21.295,50 € + 20.632,92€ + 35.989,28 €).

No entanto, e conforme já demonstrado e explanado no subcapítulo B2 deste relatório, não houve criação de emprego no ano 2020, bem pelo contrário, o número de trabalhadores em dezembro de 2020 é inferior à média de trabalhadores nos 12 meses anteriores, logo, não estão cumpridas as condições exigidas pela legislação que regulamenta o RFAI, para usufruição deste benefício fiscal no ano em análise (ano 2020).

Face ao exposto, propõe-se uma correção meramente aritmética a imposto (IRC), no montante de 240.762,96 €, correspondendo à totalidade da dotação e dedução do RFAI desse ano (uma vez que o SP deduz a totalidade da dotação, não transitando qualquer valor para o ano seguinte).”

III - SANEAMENTO

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

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vide artigos 4.º e 10.º, n.º 2 ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3º da Portaria n.º 11-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

IV - Objeto da Ação

Trata-se de saber se os investimentos realizados pela Requerente, por referência ao ano de 2020, são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do CFEI II – Crédito Fiscal ao Investimento e Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

V - Matéria de Facto

V.1 - Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade de direito português, constituída em 1993, e tem como objeto social a produção e instalação de janelas em alumínio e PVC (cfr. artigo 1.º do PPA e PA).
- b) A Requerente encontra-se registada nos seguinte CAE: CAE principal: 22230 - Fabricação de artigos de plástico para a construção com início de atividade em 2/1/2008 e CAE secundário: 025120 – Fabricação de portas, janelas e elementos similares em metal com início de atividade

em 6/3/2008, cfr. RIT.

- c) A Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2020 tendo deduzido à coleta de IRC (Campo 355 Q10) o montante de €365.451,20 o qual respeita aos seguintes benefícios fiscais e respetivos valores (cfr. consta do anexo D da declaração modelo 22):

A. SIFIDE II: Sistema de Incentivos Fiscais em I&D	118.963,62 €
B. RFAI: Regime Fiscal de Apoio ao Investimento	240.762,96 €
C. CFEI II: Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento	5.724,62 €
TOTAL C355 Q10 MOD 22 IRC	365.451,20 €
(cfr. fls. 72/110 do PA e art.º 19 do PPA)	

- d) A coberto da ordem de serviço n.º OI2023... foi a Requerente objeto de um procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial (IRC e IVA), da qual resultou as seguintes correções em termos de IRC

IRC: Correções meramente aritméticas a imposto (IRC: benefícios fiscais deduzidos à coleta de IRC)

ITEM	DESCRIÇÃO	CORREÇÃO (Em Euros)
V.1	Correção à dotação total de CFEI, do ano 2020 (dotação totalmente deduzida no ano 2020): Incumprimento das regras de elegibilidade das despesas de investimento, nos termos da legislação invocada no relatório.	6 812,30
V.2	Correção à dotação total de RFAI, do ano 2020 (dotação totalmente deduzida no ano 2020): Incumprimento da condição geral de "criação de emprego", nos termos da legislação invocada no relatório.	240 762,96
TOTAL		247 575,26

(cfr. fls. 65/110 do PA e artigo 21.º do PPA.)

- e) As correções promovidas respeitam a correções em sede de IRC efetuadas pela AT, nomeadamente, no âmbito do Benefício Fiscal do CFEI II e de RFAI, previstos, respetivamente, na Lei 27- A/2020, de 24 de julho e no Código Fiscal ao Investimento (CFI).
- f) Para efeitos de CFEI II, a AT não considerou os investimentos realizados pela Requerente

elegíveis ao abrigo do n.º4 da Lei 27-A/2020 - Mobiliário da sala de formação e Obras de remodelação/ampliação do refeitório - no montante de € 28.623,12 correspondente a uma dotação de CFEI II no montante de € 5.724,62, por entenderem que os mesmos não estavam afetos à atividade produtiva nem atividade administrativa, não podendo ser elegíveis ao abrigo do n.º4 da Lei 27-A/2020. À dotação de CFEI II acresceu os respetivos juros compensatórios majorados em pontos percentuais, previstos no n.º 8 da Lei 27-A/2020, tendo sido apurados juros compensatórios devidos no montante de €1.087,68, correspondendo a uma correção meramente aritmética de 6.812,30, cfr. fls. 73 a 75 do PA correspondentes ao ponto V.1 – CFEI: Crédito Fiscal ao Investimento do RIT e artigo 21.º do PPA.

- g) Para efeitos de RFAI, a Requerente enquadrou a aquisição de bens e serviços como “investimento inicial”, na aceção do parágrafo 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, que declara certas categorias de auxílios de Estado compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108º do TFUE, conhecido como Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC) e da alínea d) n.º2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, na tipologia de “aumento de capacidade do estabelecimento já existente”.
- h) A AT não considerou a dotação total de RFAI no montante de € 240.762,96 declarado pela Requerente, uma vez que a mesma não criou empregos no ano de 2020, condição necessária à aplicação do benefício fiscal, tendo dado origem a uma correção meramente aritmética de 240.762,96, cfr. fls.75/110 a 81/110 do PA correspondentes ao ponto V.2 – RFAI: Regime Fiscal de Apoio ao Investimento do RIT.
- i) Apesar de a AT ter desconsiderado para efeitos fiscais a totalidade da dotação de RFAI - € 240.762,96 - foi analisar e validar alguns investimentos considerados elegíveis pela Requerente para efeitos de RFAI. Dessa análise, a AT não considerou elegíveis para efeitos do benefício fiscal RFAI, os seguintes investimentos:

C1 – Investimentos (equipamentos informáticos, equipamentos de ar condicionado, obras de manutenção da cobertura e caleiros) avulsos que não satisfazem a condição de “investimento inicial” de aumento de capacidade produtiva no montante de: € 35.918,05 correspondente a uma dotação de RFAI: € 8.979,51, cfr. fls. 82/110 a fls. 84/110 do PA.

C2 – Aquisição de AFT em estado “usado” (não cumprindo o critério de equipamento “novo”) no montante de € 44.500 correspondente a uma dotação de RFAI: €11.125, cfr. fls. 84/110 do PA.

C3 - Substituição de viaturas ligeiras de mercadorias que não configuram um “investimento inicial” de aumento da capacidade produtiva mas, sim, de investimento de substituição, no montante de 82.531,68 correspondente a uma dotação de RFAI: 20.632,92, cfr. fls. 84/110 e 85/110 do PA.

C4 – Adiantamentos referentes a equipamentos para atividade produtiva que não configuram adições de investimentos em curso no montante de €143.957,10 correspondente a uma dotação de RFAI: €35.989,28, cfr. fls. 85/110 e 86/110 do PA.

Decorrente do acima exposto, tem-se que a correção em sede de CFEI II ascende a € 5.724,62, excluindo os juros compensatórios, e em sede de RFAI ascende a um valor total de € 76.726,7 (C1 – €8.979,51; C2 - € 11.125; C3 - €20.632,92; C4 - 35.989,28), cfr. fls. 73/110 a 86/110 do PA.

- j) Notificada a Requerente nos termos legais, para o exercício do direito de audição prévia consignado nos artigos 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), foi o mesmo exercido, cfr. fls. 43/110 do PA. A Requerente no exercício do direito de audição não contesta a correção C3 do PRIT, cfr. fls. 55/110 do PA.
- k) Em resultado da análise do direito de audição a AT concluiu não terem sido apresentados elementos suscetíveis de alterar as correções propostas no projeto de relatório, pelo que manteve as mesmas, cfr. fls. 108/110 do PA.
- l) Das correções meramente aritméticas constantes no RIT, no montante total de € 247.575,26 (CFEI II – 6.812,30; RFAI – 240.762,96) a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., bem como a correspondente demonstração de liquidação de juros e demonstração do acerto de contas n.º 2024..., relativos ao exercício de 2020, que resultou um imposto a pagar de € 265.889,01¹⁴ (duzentos sessenta cinco mil oitocentos oitenta nove euros

¹⁴ A Requerente tinha autoliquidado IRC relativo a 2020 tendo apurado um montante de IRC a receber de €299.983,94, onde considerou o montante das correções agora impugnadas - € 247.575,26 – que pós o procedimento inspetivo credenciado pela

e 1 cêntimo), cfr. doc. 3 anexo ao PPA, o qual foi pago, cfr. doc. 26 anexo ao PPA.

- m) A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) relativamente à liquidação adicional de IRC controvertida nestes autos, tendo o Tribunal Arbitral ficado constituído em 20.12.2024.
- n) A reunião do artigo 18.º do RJAT realizou-se no dia 29 de maio às 10h 30m nas instalações do CAAD de Lisboa tendo sido inquiridas as testemunhas B..., C... e D... sobre as correções constantes no RIT.
- o) Em 09.06.2025, a Requerente enviou os Relatório e Contas de 2019, 2020 e 2021.
- p) Em 11.07.2025, o Tribunal Arbitral foi notificado do requerimento enviado por email em 10.07.2025 pela Requerida a revogar parcialmente o ato de liquidação controvertido através de Despacho da Subdiretora-Geral da AT nos seguintes termos:

“

Classificação: 0 0 0 . 0 0 . 0 0 0

Segurança: 0

Processo: 0

**DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTADORIA JURÍDICA E
CONTENCIOSO**

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTADORIA JURÍDICA E
CONTENCIOSO



Centro de Arbitragem Administrativa

Processo nº 1114/2024-T

OI2023... foi reduzido para € 34.094,93, cfr. Doc. 1 anexo ao PPA, por força da liquidação adicional de IRC controvertida n.º 2024 ... e da correspondente demonstração de liquidação de juros e do acerto de contas n.º 2024..., relativos ao exercício de 2020, no montante de 265.889,01, cfr..Informação n.º I20250000, de 16/1/2025 anexo ao Despacho Subdiretora Geral anexo ao Requerimento enviado ao CAAD pela Requerida em 10.07.2025, constante nos autos.

Exmos. Senhores

Árbitros do Tribunal Arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade Requerida nos autos de processo arbitral à margem referenciados, vem informar que por despacho da Subdiretora-geral, que só agora foi remetido à jurista signatária, foi determinada a anulação parcial dos actos, e proposto o DEFERIMENTO PARCIAL, nos seguintes termos:

«a) Manter a correção de CFEI II, no valor de € 5.724,62;

b) Relativamente ao RFAI, reduzir a correção de € 240.762,96 para € 76.726,71 (sendo que, deste montante, a correção no montante de € 20.632,92 não vem contestada nos presentes autos);

c) São devidos juros indemnizatórios quanto à parte agora anulada.»

, nos termos e com os fundamentos invocados e aqui se dão por reproduzidos, para todos os efeitos legais, conforme documento que se anexa.

Junta: um documento

As juristas designadas,

...

MOD.4.3

Rua da Prata nº 20/22 - 2º, Lisboa – 1149-027 LISBOA
881 26 00 Fax: (+351) 21 881 29 41

Tel: (+351) 21

Email: dscjc@at.gov.pt
Atendimento Telefónico: 217 206 707

www.portaldasfinancas.gov.pt Centro de

“

q) Em 25.7.2025, foi proferido despacho arbitral no sentido de a Requerente se pronunciar quanto à revogação parcial proposta pela Requerida no prazo de 10 dias e de uma prorrogação do prazo para a decisão arbitral por um período de dois meses, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

r) Em 3.09.2025, a Requerente pronunciou-se no sentido da manutenção da lide com vista a dirimir a legalidade das correções no valor total de €76.726,72 (setenta seis mil setecentos vinte seis euros e setenta um centimos) referentes às matérias constantes no RIT no ponto V.1 – CFEI II no valor de €

5.724,62 e das matérias constantes no ponto V.2 - RFAI no valor total de €76.726,71 ou, em alternativa as matérias constantes nas correções C1, C2, C3 e C4 em sede de RFAI, fossem consideradas para efeitos de CFEI II, incluindo o montante de € 20.632, 92 (vinte mil seiscientos trinta dois euros e noventa dois cêntimos) correção constante no ponto V.2 em sede de RFAI que deve ser analisado em sede de CFEI II (contrariamente ao que pretende a AT).

V.2- Factos não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

V.3 Fundamentação da Decisão da Matéria de Facto

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme o n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, para além do reconhecimento de factos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos não impugnados juntos aos autos com o pedido de pronúncia arbitral e dos constantes do processo administrativo, constituído pelo processo respeitante ao procedimento inspetivo, das informações fácticas exaradas no RIT não impugnadas (cfr. artigo 76.º, n.º 1 da LGT e artigo 115.º, n.º 2 do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), bem como da prova testemunhal produzida em sede da audiência realizada em 29.05.2025, cujos depoimentos foram objeto de gravação áudio, como consta da correspondente ata, tudo como indicado em relação a cada facto julgado provado nos vários números do probatório.

No que diz respeito aos depoimentos das testemunhas, as mesmas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram, pelos seguintes motivos:

- a testemunha B... (1.º Testemunha), responsável pela área financeira (Diretora Financeira) da Requerente, demonstrou conhecimento direto dos factos, declarou que a Requerente em 2020

adquiriu equipamento fabril mais moderno (máquina de aplicação de película e de corte de rolos de película), empilhadores, camiões, material informático, aumentou a área do refeitório, segmentado por uma área a ser usado por parte dos recursos humanos da área administrativa, de armazém e expedição, e outra área a ser utilizado pelos recursos humanos da área da produção, dando origem a refeitórios diferentes. O aumento da área de refeitório através de obras de remodelação foi acompanhado de aquisição de mais mesas, cadeiras e eletrodomésticos, devido ao incremento da produção, entretanto verificado. Por outro lado, devido à localização da Requerente numa zona industrial, na qual não existem cafés e restaurantes, implicou o uso de diferentes refeitórios pelos recursos humanos da Requerente. A aquisição destes bens por parte da Requerente tinha como objetivo o aumento da capacidade produtiva da empresa. A aquisição de equipamentos informáticos em estado novo justificou-se devido à aquisição de mais equipamento fabril mais evoluído tecnologicamente, com maior automatização e utilizável em sistema de rede, o que tornou necessário a aquisição de mais equipamentos informáticos (hardware e software) e equipamentos de refrigeração (ar condicionado e radiadores). Informou o Tribunal que relativamente à aquisição a um fornecedor italiano (E... SRL) de uma máquina de colagem e corte de película assim como de corte dos rolos de película, o início de negociação com o fornecedor italiano ocorreu em setembro/2020, tendo o mesmo emitido uma fatura (1187/20) em novembro/2020 a titular um adiantamento efetuado pela Requerente em 2020, tendo sido a máquina entregue em março/2021 e a sua entrada em funcionamento ocorreu em maio/2021. A razão deste procedimento de aquisição por parte da Requerente, deve-se ao facto de o fornecedor não ter máquinas em stock e a máquina ser fabricada à medida das necessidades da Requerente e por encomenda. Foi questionada pela Mandatária da Requerida se em virtude da necessidade de aquisição de mais equipamentos informáticos, os mesmos foram adquiridos em 2.º mão como usados ou como novos. A testemunha respondeu que foram adquiridos como novos. Relativamente à aquisição a um fornecedor italiano (E... SRL) de uma máquina de colagem e corte de película assim como de corte dos rolos, confirmou aquilo que já tinha informado o Tribunal quando inquirida pelo Mandatário da Requerente. O Tribunal questionou quanto à existência do número de refeitórios existentes na Requerente, tendo a testemunha identificado que existiam dois refeitórios, um para ser utilizado pelos funcionários afetos à área administrativa, armazém e expedição e outro pelos funcionários afetos à área da produção.

- a testemunha C... (2ª Testemunha), contabilista certificado, é um trabalhador por conta própria tendo uma avença com a Requerente. Elucidou o Tribunal que relativamente à aquisição da máquina de colagem e corte de película e de corte de rolos de película, o registo contabilístico adotado pela Requerente em termos de normalização contabilística foi aquele que a Requerente adotou, isto é, o

montante de 30% pago pela Requerente ao fornecedor italiano foi relevado contabilisticamente numa conta 45.33 – Investimentos em Curso: Ativos Tangíveis em Curso porque se trata de um equipamento feito à medida, devendo ser considerado como um uma despesa de investimento com preço fixado, já existe um compromisso assumido pela Requerente, não é reversível, trata-se de uma situação especial. Não corresponde a um fluxo de caixa. Caso correspondesse a um fluxo de caixa sem preço fixado, a relevação contabilística em 2020, passaria pelo registo contabilístico na conta SNC 27X - Adiantamentos a Fornecedores de investimentos. A Mandatária da Requerida não inquiriu a testemunha. O Tribunal questionou a testemunha se assumiu algum papel de consultor na forma de financiamento da aquisição da máquina adquirida ao fornecedor italiano ou não. A testemunha respondeu que não, limitou-se a aplicar o regime contabilístico aplicável à situação em concreto.

- a testemunha D... (3ª Testemunha), funcionária da Requerente, licenciada em Gestão, trabalha na área de Controlo de Gestão apoiando a área administrativa e da contabilidade. Informou o Tribunal que em 2020, se verificou um aumento da capacidade da produção, das vendas e do Resultado Líquido. A explicação para isto reside na aquisição de máquinas mais evoluídas tecnologicamente trazendo uma maior eficiência a nível produtivo. Relativamente à aquisição da máquina ao fornecedor italiano, confirmou tudo aquilo que a testemunha B... tinha já comunicado ao Tribunal. A Mandatária da Requerida não inquiriu a testemunha. O Tribunal questionou se podia informar de algumas métricas em termos de produção que viessem confirmar que em 2020 a Requerente tinha aumentado a sua capacidade produtiva. A testemunha informou que não, mas, que em termos abstractos podia assegurar que em 2020 houve um aumento de vendas e do VAB. Também foi questionado pelo Tribunal se era costume a Requerente levar a cabo ações de formação, e se sim, se era por razões imperativas legais da área laboral ou não. A testemunha respondeu que as ações que eram levadas a cabo eram da iniciativa da Gestão e era dada quer por pessoas externas à Requerente quer por pessoas dos quadros da Requerente. As ações de formação assumiam um carácter multidisciplinar, isto é, envolvendo as diferentes áreas de gestão da Requerente. Tinha havido em 2020 aquisição de mobiliário e equipamento específico à formação (ex. cadeiras, mesas, material audiovisual).

V 4 – Matéria de Direito

V.4.1 Enquadramento jurídico

Entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal, se resume à análise das seguintes questões essenciais:

- i. Se estão verificados todos os pressupostos para que a Requerente possa beneficiar do regime do CFEI II, os quais estão previstos na Lei n.º 27-A/2020; e
- ii. Se estão verificados todos os pressupostos para que a Requerente possa beneficiar do regime do RFAI, conforme artigo 22.º e seguintes do CFI;

CFEI II

O CFEI II foi aprovado pela Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho (Orçamento de Estado Suplementar para 2020) no Anexo V que prevê no seu artigo 4.º o seguinte:

“1 - Para efeitos do presente regime, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021.

2 - São ainda elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a depreciação efetuadas nos períodos referidos nos n.os 1 e 4 do artigo anterior, designadamente:

a) As despesas com projetos de desenvolvimento;

b) As despesas com elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

3 - Consideram-se despesas de investimento elegíveis as correspondentes às adições de ativos verificadas nos períodos referidos nos n.os 1 e 4 do artigo anterior e as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos.

4 - Para efeitos do disposto número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso.

5 - Para efeitos do n.º 1, são excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, considerando-se como tais:

a) As viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo;

b) O mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo quando afetos à atividade produtiva ou administrativa;

c) As incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.

(...)”

Por força do artigo 25.º n.º 2 da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, o CFEI II só produz efeitos a partir do dia 1 de julho de 2020 [Artigo 25.º Produção de efeitos (...). 2 - Os anexos IV e V à presente lei produzem efeitos a 1 de julho de 2020.].

RFAI

O benefício fiscal em causa nos presentes autos encontra-se previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) aprovado pelo Decreto-lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014.

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, aprovado pelo acima aludido Decreto-Lei, constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de agosto (2007-2013), e do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho (2014-2020).

De acordo com n.º 1 do artigo 22.º do CFI, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro), setores de atividade para os quais se encontra enquadrada a Requerente, sendo assim elegível para efeitos do RFAI.

O âmbito de aplicação e os requisitos de acesso ao RFAI e ao DLRR constam dos artigos 22.º a 26.º e dos artigos 27.º a 34.º do CFI, respetivamente, sendo as correções efetuadas pela AT fundadas, em concreto, nos artigos 22.º, 30.º e 34.º do CFI e no disposto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, de que se transcrevem excertos com relevo para a matéria em discussão nos presentes autos, na redação vigente à data dos factos.

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

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

As aplicações relevantes no âmbito do benefício fiscal em apreço nos presentes autos estão previstas no n.º 2 do artigo 22.º do CFI e consistem na aquisição de ativos em estado novo com exceção dos ativos excecionados na alínea a) deste n.º 2, cuja redação se transcreve de seguida:

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

- i) Terrenos; salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;*
 - ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;*
 - iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
 - iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
 - v) Equipamentos sociais;*
 - vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa.*
- (...)*

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

(...)

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

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

A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, procede à regulamentação do RFAI, previsto no Capítulo III do CFI, definindo ainda os procedimentos especiais de controlo do montante dos auxílios de Estado com finalidade regional a que se refere o n.º 7 do artigo 23.º do CFI.

Nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da referida Portaria, os benefícios fiscais apenas são aplicáveis a investimentos iniciais, "(...) *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.*"

Refira-se ainda que 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; e, de acordo com o Considerando 31 do RGIC, "*podem ser concedidos para promover a criação de novos estabelecimentos, a extensão da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*"

No recorte das definições aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, e com relevância para o caso em análise, o artigo 2.º, 49), alínea a) do RGIC considera como "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*".

Quer o Considerando 31, quer a definição da categoria "investimento inicial", mencionam quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade no âmbito dos auxílios com finalidade regional, e, portanto, do RFAI. O investimento tem de se materializar em ativos corpóreos e incorpóreos e estar relacionado com:

- a) A criação de um novo estabelecimento;
- b) O aumento da capacidade de um estabelecimento existente;
- c) A diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; ou
- d) A mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.

A subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, atentas as considerações anteriores, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito, devendo estar satisfeitas todas as condições previstas no capítulo I do RGIC, assim como as

condições específicas para a categoria pertinente de auxílio estabelecidas no Regulamento (v. artigo 3.º do RGIC).

Tendo o enquadramento jurídico dos benefícios fiscais acima identificados presente, há que efetuar o enquadramento das situações controvertidas.

Vejamos

V.4.2 Enquadramento jurídico – CFEI II

A Requerida entende que os investimentos efetuados pela Requerente num valor total de € 28.623,12 correspondente a uma dotação de CFEI II de € 5.724,62, cfr. ponto V.1 – CFEI II: Crédito Fiscal de Apoio ao Investimento, não devem ser elegíveis para efeito deste benefício na medida em que os mesmos não estão afetos a uma atividade produtiva nem administrativa da empresa ao abrigo do n.º5 da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho. Refere ainda que os investimentos relativos a mobiliário para sala de formação adquiridos em 12/3/2020 no montante de € 2.137,92 correspondente a uma dotação e CFEI II de € 427,58 e Obras de remodelação/ampliação do refeitório no montante de €7.100 correspondendo a €1.420 efetuadas em 23/6/2020, não deverão ser elegíveis para efeitos de CFEI II, uma vez que ocorreram antes de 1/7/2020, data de início de vigência do benefício.

A Requerente não concorda, em síntese, com a posição da Requerida com a falta de fundamentação e falta da demonstração dos pressupostos de facto em que se baseiam as correções impugnadas. Assim, quer relativamente às obras de ampliação do refeitório quer à aquisição de mobiliário para a sala de formação, os investimentos ocorridos não podem ser considerados como investimentos que não estejam afetos à atividade produtiva e administrativa. Relativamente às obras de remodelação do refeitório defende que uma empresa industrial como a Requerente, que tem cerca de 300 trabalhadores que labora na fabricação de artigos de plástico para a construção e de produção e instalação de janelas e eficientes de PVC e alumínio, localizada num centro industrial que não tem locais onde os trabalhadores possam tomar as refeições, não se pode aceitar a ideia que os investimentos efetuados tenham como fundamento “interesses pessoais” ou “particulares” ou a susceptibilidade de configurarem aquele tipo de interesses. Por outro lado, os investimentos relacionados com o mobiliário e artigos de conforto para a sala de formação, devam ser entendidos como uma consequência duma obrigação laboral existente no Código de Trabalho, no âmbito da formação contínua que o empregador deve proporcionar aos seus trabalhadores em ações

desenvolvidas dentro das instalações da empresa, assim como investimentos relacionados com a atividade produtiva e administrativa através do aumento da motivação e produtividade dos recursos humanos, tendo em vista o aumento da capacidade produtiva da Requerente, assumindo os mesmos uma dimensão de complementariedade aos investimentos diretamente relacionados com o objetivo de aumento de capacidade do estabelecimento, sem esquecer a responsabilidade social que a Requerente deve assumir como entidade empregadora.

Posição do Tribunal

Entende o Tribunal que assiste razão à Requerente com a seguinte ressalva quanto ao montante de investimento que deve ser considerado elegível para efeitos de CFEI II. Assim, deve-se considerar-se o investimento de € 19.385,20¹⁵ e uma dotação de CFEI II € 3.877,04 e não, respetivamente, €28.623,12 e 5.724,62. A razão da existência desta diferença radica no facto de a Requerente ter considerado elegíveis dois investimentos efetuados antes de 1/7/2020, cfr. consta no RIT, nos montantes, respetivamente, de €2.137,92 e €7.100 perfazendo um total de €9.327,92, correspondendo a dotações de CFEI II, respetivamente, de €427,58 e €1.420, perfazendo um total de €1.847, 58.

Obras para remodelação de refeitório

É convicção deste Tribunal que devido ao aumento do volume de negócios verificado em 2020, a Requerente teve de contratar mais pessoas, o que criou a necessidade de aumentar a área disponível para o refeitório. Aliás, a 1ª e 3ª testemunhas nos seus depoimentos enfatizaram isso mesmo associando o facto de a Requerente se localizar numa zona industrial sem cafés e restaurantes em seu redor. Além disso, a Requerente é uma empresa industrial com cerca de 300 trabalhadores no seu total, repartidos entre produção, armazém e expedição e parte administrativa pelo que é verosímil devido ao aumento do volume de negócios, que tivesse a necessidade de expandir a área do refeitório

¹⁵ Investimento elegível para CFEI II: 19.385,2 (Investimento considerado elegível pela Requerente: € 28.623,12 – Investimentos adquiridos antes de 1/7/2020: €2.137,92+€7.100=€9.237,92). Dotação elegível para CFEI II: 3.877,04 (Dotação de CFEI II considerado elegível pela Requerente: €5.724,62 – Dotação de CFEI II de Investimentos adquiridos antes de 1/7/2020: €427+€1.420 = €1.847,58).

segmentado por refeitório afeto aos funcionários da produção e outra parte afeta a funcionários pertencentes à área não fabril, armazém, expedição e parte administrativa. Adicionalmente no Relatório e Contas (R&C) de 2020 é relatado o seguinte

“

O exercício de 2020, foi muito exigente e muito promissor.

Sem que nada o fizesse prever, toda a economia mundial foi afetada por uma pandemia que abalou e continua a abalar toda a atividade do planeta social, cultural, política e principalmente económica.

Assim de repente, e depois de um 1º trimestre muito bom, tivemos de nos readaptar e reinventar a organização da empresa e a estratégia de abordagem ao mercado.

(...)

Deste modo, e perante um quadro macroeconómico global Incerto e desafiador, a A... manteve a sua trajetória de crescimento e consolidação da liderança do mercado ibérico das janelas eficientes.

Apesar da economia Portuguesa sofrer uma forte recessão de quase 8%, o setor da construção, sobretudo da reabilitação urbana, manteve uma boa dinâmica, e ajudou a A... a manter este rumo de crescimento sustentado que tem vindo a conseguir nos últimos 6 anos. Apesar da confiança dos consumidores ter vindo a baixar, o nosso posicionamento de potenciar a poupança das famílias pela eficiência energética, revelou-se acertado em função dos resultados alcançados.

Assim, a A... aproveitou as linhas do Fundo Ambiental para apoio à renovação das janelas, para sustentar a sua estratégia de comunicação dos grandes benefícios para os consumidores pelo facto de adquirirem janelas eficientes.

Neste contexto difícil, incerto e muito desafiante, o desempenho da A..., foi globalmente muito positivo, tendo-se materializado em comparação com o ano anterior, num crescimento de 4% no volume de negócios, de 10% no EBITDA, de 5% na produtividade, no aumento da autonomia financeira de três pontos percentuais de 42 para 45%, um excelente resultado tendo em conta a conjuntura económica que vivemos.

(cfr. pg. 8 do R&CC2020)

e

EVOLUÇÃO DA ACTIVIDADE DA EMPRESA

A empresa manteve esta dinâmica de crescimento dos últimos 6 anos, tendo no exercício de 2020, mantido essa evolução, com um crescimento de 4%, quando o PIB Português caiu quase 8%, e na Europa mais de 6%.

Apresentamos de seguida um conjunto de indicadores, que refletem o desempenho que acabamos de referir.

Desempenho económico e comparativo com o exercício de 2019:

- *Volume de negócios de 29,3 milhões de euros, mais 4 %;*
- *Resultado Líquido de 2,37 milhões de euros, mais 27%;*
- *EBITDA de 3,9 milhões de euros, mais 10%;*
- *Produtividade de 0,269, mais 5%;*
- *Margem Bruta de 48,8%, mais 1,3 pontos percentuais;*
- *Peso das exportações foi de 34%, menos 9%;*
- *Os encargos financeiros diminuíram 13%.*

(cfr. pg. 10 do R&CC2020)

e

Ao nível dos mercados, e apesar de uma quebra no peso das exportações, o seu comportamento ainda assim foi bastante positivo. O mercado Francês com 26%, e o mercado Espanhol com 6%,

continuaram a ser os principais destinos das nossas exportações. De realçar ainda a operação em Cuba, Emirados Árabes Unidos e Mauritânia que apesar de em conjunto representarem 2% das vendas, são o reflexo da diversificação de mercados.

O mercado interno teve um desempenho muito positivo, com um crescimento de 20% relativamente a 2019. Este crescimento manteve-se muito focado no mercado da reabilitação, cluster da eficiência energética / janelas eficientes. De sublinhar o comportamento muito positivo das vendas para o parque escolar, os bairros sociais, e a habitação urbana particular/ apoio do Fundo Ambiental.

Igualmente positiva foi a evolução do mercado da distribuição, tendo o seu peso no volume de negócios de 39%. No mercado Ibérico, o peso da distribuição ronda os 6%.

A manutenção desta estratégia de diversificação de mercados e produtos, tem permitido ao Grupo seguir este caminho de sustentabilidade económico-financeira, que associada a esta nova parceria com o grupo ..., lhe permitirá alargar horizontes, e atingir outros objetivos ainda mais ambiciosos.

(cfr. pg. 12 do R&CC2020)

e

RECURSOS HUMANOS

Com o aumento da atividade, mas dada a Instabilidade que o mundo atravessa devido à Pandemia, a A... decidiu optar pela subcontratação sobretudo para o setor produtivo de trabalhadores através de uma empresa de trabalho temporário. Nesse sentido, o número de postos de trabalho passou de uma média de 315 trabalhadores em 2019, para 310 em 2020, mas a que se deve acrescer no final de 2020 mais 39 em regime de trabalho temporário, um crescimento de cerca de 457% comparativamente com 2019 (apenas 7 trabalhadores). Apesar desta ligeira redução do número de trabalhadores pertencentes aos quadros da empresa, os custos com o pessoal, aumentaram em cerca de 18%, influenciado pelo aumento do salário mínimo e de todas as categorias seguintes, e de prémios de desempenho que a empresa ofereceu tendo em conta o aumento da produtividade, e a sua disponibilidade para trabalhar em tempos de muita dificuldade familiar e alguma pressão psicológica.

Mas apesar da ligeira redução do número de trabalhadores pertencentes aos quadros da empresa, que se deveu sobretudo e como já referido à subcontratação para o setor da produção, foram criados novos postos de trabalho que se destinaram essencialmente a:

- *Mão de Obra de Montagem mais 9 colaboradores;*
- *Comercial e Administrativos mais 3 colaboradores.*

Os principais indicadores são:

- *Volume de vendas por colaborador= 94 414 €, mais 5% do que em 2019*
- *Peso dos custos de trabalho sobre o volume de negócios = 21,14%, mais 2,52 pontos percentuais que 2019;*
- *Caixilhos por horas de trabalho efetiva= 0,269*

Globalmente a produtividade aumentou 5%, relativamente ao ano anterior.

(cfr. pg. 13 do R&CC2020)

e

INVESTIMENTO

No exercício de 2020, apesar da situação Pandémica, a A... investiu cerca de 872 473€, mais 46% que no ano anterior, que se encontram assim distribuídos:

- *Equipamento para o setor produtivo no valor de 511 300€, nomeadamente um centro de mecanização Emmegi quadra L2, uma máquina automática de corte para o setor do Alumínio Incluindo todas as suas componentes (banco, carro, hydraulic comer), uma mesa de montagem de janelas e um compressor;*
- *Equipamento de Transporte no valor de 321 868€, de salientar a aquisição no final do ano de uma Camião para o transporte dos produtos vendidos (122k), de três empilhadores para o setor das cargas e descargas (44k), da renovação de viaturas para o setor das montagens (105k) e aquisição de viatura para o setor administrativos (50k);*
- *Equipamento administrativo no valor de 34 680€, canalizado para a aquisição de computadores, de ar condicionado e material informático para a sala de formação e de reuniões.”*

(cfr. pg. 14 do R&CC2020)

Assim, atento o exposto acima, entende o Tribunal que quanto aos investimentos feitos pela Requerente relativamente às obras de remodelação do refeitório, o pedido feito pela Requerente é procedente, uma vez que houve uma errónea qualificação dos factos tributários por errónea interpretação do n.º 5 do artigo 4.º da Lei 27-A/2020, de 24 de julho (CFEI II).

Mobiliário para a sala de formação

Uma vez que o mobiliário foi adquirido antes de 1/7/2020, cfr. consta no RIT, o investimento não é elegível para efeitos de CFEI II devendo ser desconsiderado a respetiva dotação de CFEI II, uma vez que o CFEI II entrou em vigor em 1/7/2020.

Assim, em termos de CFEI II, entende o Tribunal que assiste razão à Requerente com a seguinte ressalva quanto ao montante de investimento que deve ser considerado elegível para efeitos de CFEI II. Assim, deve considerar-se o investimento de € 19.385,20¹⁶ e uma dotação de CFEI II € 3.877,04 e não, respetivamente, €28.623,12 e 5.724,62. A razão da existência desta diferença radica no facto de a Requerente ter considerado elegíveis dois investimentos efetuados antes de 1/7/2020, cfr. consta no RIT, nos montantes, respetivamente, de €2.137,92 e €7.100 perfazendo um total de €9.327,92, correspondendo a dotações de CFEI II, respetivamente, de €427,58 e €1.420, perfazendo um total de €1.847, 58. A este montante, €1.847,58 acrescerão os respetivos juros compensatórios majorados em quinze pontos percentuais, conforme artigo 8.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho.

V.4.3 Enquadramento jurídico – RFAI

Correção C1 - Aquisição e/ou renovação de equipamento informática, aparelhos de ar condicionado e radiadores; Obras de manutenção (aquisição de equipamentos em avulso não enquadrados numa óptica de “investimento inicial” de aumentos de capacidade produtiva

A Requerida entende que o montante de € 35.918,05 correspondente a uma dotação de € 8.979,51 que a Requerente considerou como elegível para RFAI, não reúne os requisitos para tal. Assim, relativamente aos equipamentos informáticos, a Requerida considerou que os equipamentos adquiridos não estavam afetos à exploração da empresa e que estão abrangidos pelas exceções previstas na subalínea VI da al. a) do n.º2 do artigo 22.º do CFI. Adicionalmente defende que o

¹⁶ Investimento elegível para CFEI II: 19.385,2 (Investimento considerado elegível pela Requerente: € 28.623,12 – Investimentos adquiridos antes de 1/7/2020: €2.137,92+€7.100=€9.237,92). Dotação elegível para CFEI II: 3.877,04 (Dotação de CFEI II considerado elegível pela Requerente: €5.724,62 – Dotação de CFEI II de Investimentos adquiridos antes de 1/7/2020: €427+€1.420 = €1.847,58).

referido equipamento deve ser considerado um equipamento de substituição/melhoramento do parque informático da Requerente. Por outro lado, defende que as reparações ou substituições de estrutura bem como a aquisição de aparelhos de ar condicionados e radiadores, não se enquadram em nenhuma das tipologias de “investimento inicial” mas sim, em gastos respeitantes a manutenção da fonte produtora que não poderá estar relacionado com a tipologia indicada pela Requerente de “aumento de capacidade produtiva”, nos termos da al. d) do n.º2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/9.

A Requerente não acompanha esta posição da Requerida e defende que a aquisição dos equipamentos mencionados na correção C1 estão afetos à linha produtiva e que foram necessários devido ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento decorrente do aumento da atividade verificada em 2020. Dá o exemplo da aquisição de maquinaria atual – máquinas de colagem de vidro e colocação e corte de película e corte de rolos de película – que devido à tecnologia incorporada tornam necessário equipamentos de suporte - informáticos, refrigeração, etc. necessários à sua utilização. os mesmos. O facto de estes equipamentos não serem componentes diretos do processo produtivo, não deixam de ser complementares e estão integrados no processo produtivo, defendendo que a sua posição tem respaldo na jurisprudência arbitral, conforme o que foi defendido nos Acórdãos n.º 546/2020-T e 486/2022-T.

Posição do Tribunal

De acordo com a o R&C 2020, houve um aumento da atividade da Requerente em 2020, corroborada pelas 1.ª e 3.ª testemunhas. De facto, é convicção deste Tribunal que a tipologia de “investimento inicial” sob a forma de aumento de capacidade do estabelecimento se verificou em 2020. Por outro lado, esse aumento de capacidade do estabelecimento existente manifestou-se nas suas diversas dimensões, aumento do volume de negócios, aumento da produtividade, aumento de investimento, aumento do número de trabalhadores e na melhoria dos indicadores económicos e financeiros, conforme é relatado pelo R&C 2020.

Ora, tendo em conta o acima descrito, é verosímil que havendo investimento a nível de Formação Bruta de Capital Fixo através de aquisição de equipamentos mais evoluídos tecnologicamente, como relatado no R&C 2020, haja necessidade de aquisição de equipamento auxiliar – material informático, matéria de refrigeração – necessário ao funcionamento desse equipamento diretamente afeto à linha de produção. Assim sendo, este Tribunal acompanha as posições defendidas nos Acórdãos Arbitrais referidos pela Requerente, devendo ser considerados como afetos à linha de

produção, como equipamentos complementares, dado haver um nexo causal entre os mesmos e o aumento da capacidade produtiva que exige equipamentos mais evoluídos tecnologicamente para dar resposta às solicitações do mercado, o que aliás foi corroborado pelas 1ª e 3ª testemunhas.

Do acima exposto, conclui-se que a Requerida incorreu em errónea qualificação dos factos tributários e errónea interpretação do conceito de “investimento inicial”, o que conduziu a uma errónea aplicação da al. d) do n.º4 do artigo 22.º do CFI e n.º 49 do n.º2 do RGIC, o que implicou a violação de lei. A violação de lei, é fundamento de impugnação dos actos tributários nos termos da al. a) do artigo 99.º do CPPT, aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAT, o que implica a anulação dos actos tributários sob impugnação.

Assim, é procedente o pedido efetuado pela Requerente, devendo ser considerado elegível para efeitos de RFAI o montante de investimento de €35.918,05 e a dotação de RFAI no montante de €8.979,51.

Correção C2 - Aquisição de AFT em estado “novo” (não cumprindo o critério de equipamento “novo”

A Requerida defende que após inspeção física realizada em 12/2/2024, foi detetada a existência de equipamentos adquiridos em segunda mão, não cumprindo a condição de “novo” prevista na al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, no montante de €44.500 correspondente a uma dotação de RFAI no montante de € 11.125.

A Requerente não acompanha a posição da Requerida, uma vez que relativamente à aquisição de “baterias “e “garfos” para empilhadores , os mesmos foram titulados, respetivamente, pela fatura FT A2020/269 de 1/9/2020 no montante de € 15.500 correspondente a uma dotação de RFAI no valor de €3.875 para o empilhador... EPHL-H2X38E4126 e pela fatura FT A2020/350 69 de 17/12/2020 no montante de €15.500 correspondente a uma dotação de RFAI no valor de €3.875 correspondente a uma dotação de RFAI no valor de €3.875 para o empilhador ... EPH-01-H2X386E02068 em estado de novo, cumprindo assim o que está previsto no CFI relativamente a aquisição de ATF (Ativos Fixos Tangíveis, neste caso das baterias e garfos para empilhadores). Relativamente à fatura FT A202/201 de 1/7/202 no montante de €13.500 correspondente a uma dotação de €3.375, a mesma titula, não uma aquisição de peças para um empilhador, mas sim, uma aquisição de um empilhador (AFT) - ... E20-P01-NH2x386D0548 – em estado de novo. A

Requerente defende que quer tanto as peças para o empilhador quer o empilhador, foram fornecidos pelo mesmo fornecedor –G... Lda – que se dedica à atividade de venda e aluguer de empilhadores multimarcas, pelo que as peças e o empilhador que foram adquiridas estavam contabilizados como ativo corrente, e, por isso, não podiam ser considerados como ativo não corrente.

Posição do Tribunal

Uma vez que o fornecedor G... Lda tem como atividade a venda e aluguer de empilhadores, os empilhadores não podem ser considerados ativos não correntes na esfera da G... . Por outro lado, se a atividade da G... é o aluguer e venda de empilhadores, havendo venda de peças para os empilhadores, quer eles estejam alugados ou caso tenham sido vendidos anteriormente, é verosímil que as referidas peças a nível da G..., estejam contabilizadas como ativo corrente. Assim sendo, quer a aquisição das peças quer a aquisição do empilhador, no caso em concreto, deu-se no estado de novo, sendo os mesmos registados como AFT em estado de novo na Requerente.

Do acima exposto, conclui-se que a Requeria incorreu em errónea qualificação dos factos tributários e errónea interpretação do conceito de “investimento inicial”, o que conduziu a uma errónea aplicação da al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, o que implicou a violação de lei. A violação de lei, é fundamento de impugnação dos actos tributários nos termos da al. a) do artigo 99.º do CPPT, aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAT, o que implica a anulação dos actos tributários sob impugnação.

Assim, procede o pedido da Requerente no sentido de que, o investimento no montante de €44.500 com uma dotação de RFAI no montante de €11.125, seja elegível para efeitos de RFAI.

Correção C3 – Substituição de viaturas ligeiras de passageiros

A Requerida efetuou uma correção à dotação de RFAI no montante de €20.632,92, tendo como base um investimento de 82.531,68, relativo à substituição de viaturas ligeiras de passageiros que não configuram um “investimento inicial” de acordo com alínea d) n.º 2 artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro. A Requerente não contestou a correção efetuada pela Requerida.

Correção C4 – Adiantamentos referentes a equipamentos para a atividade produtiva

A Requerida analisou a aquisição de dois equipamentos distintos: Equipamento Produtivo de Sistema de Colagem de Vidro (Equipamento #1) adquirido ao fornecedor português F..., Lda relativo ao Projeto 20056 que deram origem a três faturas a titularem as transferências monetárias efetuadas: FT 2020 A9/24, de 10/9/2020 no montante de € 38.100 (investimento considerado relevante) correspondente a uma dotação de RFAI no montante de €9.525 e a um pagamento de 30% da encomenda; FT 2020 A9/53, de 06/11/2020 no montante de € 25.400 (investimento considerado relevante) correspondente a uma dotação de RFAI no montante de €6.350 e a um pagamento de 20% da encomenda; FT 2020 A9/71, de 23/12/2020 no montante de € 25.400 (investimento considerado relevante) correspondente a uma dotação de RFAI no montante de €6.350 e a um pagamento de 20% da encomenda; Projeto 20530 Equipamentos adicionais ao Equipamento 1 que deram origem a duas faturas: FT 2020 A9/54, de 06/11/2020 no montante de € 7.826,50 (investimento considerado relevante) correspondente a uma dotação de RFAI no montante de €1.956,63 e a um pagamento de 50% dos equipamentos adicionais; FT 2020 A9/72, de 23/12/2020 no montante de € 3.130,60 (investimento considerado relevante) correspondente a uma dotação de RFAI no montante de €782,50 e a um pagamento de 20% dos equipamentos adicionais, totalizando um montante de €99.857,10 o total de investimento relevante adquirido ao fornecedor F... correspondendo a uma dotação total de RFAI de €24.964,28. Houve outro Equipamento Produtivo – Máquina para colocar e cortar película e cortar rolos de película (Equipamento #2) adquirido a um fornecedor italiano, E... SRL, que deu origem à fatura 1187/20, de 11/11/2020 a titular a transferência monetária efetuada, no montante de € 44.100 (investimento considerado relevante) correspondente a uma dotação de RFAI no montante de €11.025. O total do investimento relevante relativo aos dois equipamentos ascendeu a €143.957,10 (F...: €99.857,10; E... SRL: €44.100) correspondendo a uma dotação total de RFAI de 35.989, 28 8 (F...: €24.964,28; E... SRL: €11.025). As datas de entrega dos dois equipamentos foram tituladas por CMR, sendo a data de entrega do Equipamento 1 de 19/5/2021 e a do Equipamento 2 com data de entrega de 20/3/2021. A Requerida entende que se está perante adiantamentos, meros fluxos de caixa que foram efetuados por conta de uma futura aquisição de AFT, sendo um mero fluxo de caixa, uma vez que os equipamentos não foram rececionados ou entraram em funcionamento em 2020, e, por isso, não são elegíveis para efeitos de RFAI ao abrigo dos n.ºs 5 e 6 do artigo 22.º do CFI. Contabilisticamente, os montantes pagos aos fornecedores F... e E... SRL foram contabilizados na

conta SNC #45.33 – Ativos Fixos Tangíveis em Curso cuja conta de razão # 45 corresponde a Investimentos em Curso.

A Requerente não concorda com esta posição, uma vez que defende que de acordo com o artigo 22.º n.º 5 do CIF “ (...) considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso, bem como os custos salariais incorridos com a criação dos postos de trabalho nos termos da alínea c) do n.º 2, aqui se incluindo o salário bruto antes de impostos, as contribuições obrigatórias para a segurança social, o seguro de acidentes de trabalho, os encargos com a guarda de crianças e ascendentes e outros encargos de origem legal ou decorrentes de regulamentação coletiva de trabalho. Ora, os investimentos em curso, em termos contabilísticos, abrangem investimentos de adição, melhoramento ou substituição enquanto não estiverem concluídos (conta 45). Assim, tendo em conta que os pagamentos realizados foram alocados por um activo não concluído, não se traduzem efectivamente em adições de activos fixos tangíveis, mas em adições aos investimentos de activos fixos tangíveis em curso, e por isso é que foram registadas na conta 4533. Do que resulta que estas despesas se traduzem em adições aos investimentos em curso, e elegíveis nos termos da 2.ª parte do n.º 5 do art. 22.º do CFI. Conforme se verifica pela data da factura n.º 1187.20 da sociedade fornecedora E..., SRL., no valor de € 44.100,00, esta foi emitida em 11-11-2020, após a aceitação dos termos de pagamento previstos na “order confirmation for system model NWA.350.8000” (cfr. docts. n.º 28, 34 e 35), estando, assim, a Recorrente obrigada a pagar pelo investimento realizado e a E..., SRL., obrigada a construir e a entregar a máquina model NWA.350.8000, ora, estando a E..., SRL obrigada contratualmente a construir e a entregar a máquina, está realizado a adição ao investimento em curso - o que significa também que não se trata de qualquer mero fluxo de caixa”.

Posição do Tribunal

Em sede de alegações, a Requerente reconhece que relativamente às despesas de investimento relativas ao fornecedor F..., Lda há uma duplicação de despesas de investimento que foram consideradas, por lapso em sede de RFAI e em sede de SIFIDE. Estas despesas foram elegíveis em sede de SIFIDE, pelo que improcede a pedido da Requerente quanto à sua elegibilidade em sede de RFAI e consequentemente mantêm-se a correção da dotação em sede de RFAI, no montante de

€24.964,28, relativo a uma despesa de investimento não elegível para efeitos de RFAI no montante de €99.857,10.

Relativamente ao fornecedor italiano E..., SRL levanta-se a questão de se saber se estamos perante um mero fluxo financeiro sob a forma de adiantamento ou se deve considerar-se como uma adição aos investimentos em curso sendo elegível a despesa de investimento efetuada ao abrigo da 2.ª parte do n.º 5 do artigo 22.º do CFI. Este Tribunal adere à posição defendida pelo Requerente, uma vez que estamos perante uma situação muito específica em que temos uma máquina fabril a ser construída à medida do cliente, por encomenda, com preço fixado, estando o fornecedor obrigado a construir e a entregar a máquina dentro do prazo estabelecido na Order Confirmation, cfr. doc. 34 e 35 anexos ao PPA, embora a propriedade da máquina seja só transferida quando entregue à Requerente, havendo por parte da Requerente a obrigatoriedade de cumprir com os prazos de pagamento estabelecidos na Order Confirmation. Há um conjunto de deveres contratuais sinalagmáticos estabelecidos entre a Requerente, como dono da obra ou da encomenda, e o fornecedor – E... SRL- que tornam a situação “não reversível”. Aliás foram estes aspetos tidos em conta aquando da contabilização da fatura emitida n.º 1187.20 pela E... SRL em 11/11/2020 no montante de €44.100 na conta SNC #45.33, conforme o previsto no SNC¹⁷ e depoimento da testemunha #2.

Assim, esta despesa de investimento deve ser considerada elegível ao abrigo da 2ª parte do n.º 5 do artigo 22.º do CFI.

Do acima exposto, conclui-se que a Requeria incorreu em errónea qualificação dos factos tributários e errónea interpretação do conceito de “investimento inicial”, o que conduziu a uma errónea aplicação da al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, o que implicou a violação de lei. A violação e lei, é fundamento de impugnação dos actos tributários nos termos da al. a) do artigo 99.º do CPPT, aqui aplicável por força da al. a) do artigo 29.º do RJAT, o que implica a anulação dos actos tributários sob impugnação.

Assim, procede o pedido da Requerente no sentido de que, o investimento no montante de €44.100 com uma dotação de RFAI no montante de €11.025, seja elegível para efeitos de RFAI.

¹⁷ No Manual SNC Explicado de Almeida, de Rui et Outros, ISBN: 978-989-96412-3-5, Editora: ATF -Edições Académicas, setembro de 2010, a pgs. 190 -191 está escrito que “*Estas contas (451, 452, 453 e 454) destinam-se a registar o custo dos investimentos enquanto estão em curso (em construção ou desenvolvimento e que ainda não estão prontos para entrar em funcionamento. Esta conta abrange todos os investimentos em curso que estejam a ser executados pela própria empresa ou por terceiros.*”

V - Do direito aos juros indemnizatórios

De acordo com o n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

Considerando a declaração de ilegalidade e anulação parcial das liquidações impugnadas, nos termos supra descritos, e não havendo dúvida de que, *in casu*, ocorreu um erro num ato de liquidação de um tributo, que o erro é imputável aos serviços, e que desse erro resultou o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, cumpre reconhecer à Requerente o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sobre o montante a restituir à Requerente em virtude da referida anulação parcial das liquidações impugnadas.

VI - Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

1) Relativamente às correções efetuadas pela AT referentes ao exercício de 2020:

- a) Anular a correção efetuada pela AT à dotação de CFEI II no montante de €3.877,04, referente às Obras de remodelação/ampliação do refeitório;
- b) Manter a correção efetuada pela AT à dotação de CFEI II no montante de € 1.847,58, referente ao mobiliário adquirido para a sala de formação;
- c) Anular a correção, C1, efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 8.979,51, referente ao investimento efetuado na aquisição e/ou renovação de equipamento informático, aparelhos de ar condicionado e obras de manutenção;
- d) Anular a correção, C2, efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 11.125, referente ao investimento efetuado na aquisição de peças (baterias e garfos para empilhadores) e um empilhador;

e) Manter a correção, C4, efetuada pela AT à dotação de RFAI no montante de € 24.964,28, referente à aquisição de um equipamento produtivo de sistema de colagem e vidro ao fornecedor português F...;

f) Anular a correção, C4, efetuada pela AT à dotação de RFAI no montante de €11.025, referente à aquisição de um equipamento produtivo: máquina para colocar e cortar película e cortar os rolos de película ao fornecedor italiano E... SRL;

g) Anular parcialmente a liquidação adicional de IRC n.º 2024 ... referente a 2020 na parte controvertida de acordo com as correções efetuadas acima e, na mesma proporção os juros compensatórios;

2) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sobre o montante a restituir à Requerente em virtude da anulação parcial das liquidações impugnadas.

VII - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 265.899,01, nos termos do artigo 306.º, n.º 1, do CPC e do 97.º-A, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

VIII - CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €4.896, que fica a cargo da Requerente e da Requerida, na percentagem de 19,25% e 80,75%, respetivamente, na proporção do respetivo decaimento, nos termos dos artigos 22.º, n.º 4, do RJAT, e 4.º do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

CAAD, 9 de outubro de 2025

O Tribunal Arbitral,

Victor Calvete
(Presidente)

Hélder Faustino
(Árbitro Adjunto)

Júlio Tormenta
(Árbitro Adjunto-Relator)