

Data da decisão: 2023-03-10

IRC

Valor do pedido: € 245.305,76

Tema: IRC - RFAI. DLRR

[Versão em PDF](#)

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Rui Miguel Marrana e Dr. Ângelo António Almeida Pereira Dias (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18-10-2022, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., SA, Pessoa Colectiva n.º ..., com sede na ..., Rua..., n.º ..., freguesia ..., concelho de ..., apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação parcial das seguintes liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios:

i) liquidação n.º 2022..., de 28-03-2022, relativa ao exercício de 2017, da qual resultou € 143.333,39 a pagar, cujo prazo de pagamento terminou em 17-05-2022;

ii) liquidação n.º 2022..., de 04-04-2022, relativa ao exercício de 2018, da qual resultou € 71.090,40 a pagar, cujo prazo de pagamento terminou em 25-05-2022; e

iii) liquidação n.º 2022..., de 07-04-2022, relativa ao exercício de 2019, da qual resultou € 30.881,97 a pagar, cujo prazo de pagamento terminou em 30-05-2022.

Relativamente às liquidações referidas, a Requerente apenas as impugna nas partes em que têm como pressupostos correcções relativas ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e à Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), aceitando-as as liquidações relativas aos exercícios de 2018 e 2019, nas partes em que têm como pressupostos depreciações (artigo 1047 do pedido de pronúncia arbitral).

A Requerente pede ainda reembolso do imposto que considera ter pagado indevidamente e juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 08-08-2022.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 28-09-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 18-10-2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 10-01-2023, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A. A Requerente foi fundada em 23-01-1963, com o CAE nº 15201 – “Fabricação de Calçado” – e dedica-se à indústria de sapataria, nomeadamente à fabricação e comercialização de calçado especializado nas áreas de segurança, equitação e caça, conforme certidão permanente, tendo sido transformada em sociedade anónima (certidão consta do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B. Foi realizada uma inspecção à Requerente, com referência aos anos de 2017, 2018 e 2019, para controlo de benefícios, em que foram efectuadas correcções relativas a benefícios em sede de IRC;
- C. Nessa inspecção foi elaborado o Projecto de Relatório da Inspecção Tributária que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- D. A Requerente exerceu o direito de audição nos termos que constam do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- E. Na sequência do exercício do direito de audição foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais, o seguinte:

II.1. CREDENCIAL E PERÍODO EM QUE DECORREU A AÇÃO

O procedimento inspetivo iniciou-se em 15-07-2021, com a assinatura da 012021..., com âmbito parcial (IRC) e extensão ao ano 2017. Essencialmente, pretendia-se a análise da dotação de RFAI constituída pela sociedade no ano 2017.

No âmbito deste procedimento foi verificado que, parte do investimento realizado no ano 2017 foi simultaneamente considerado reinvestimento da reserva constituída para efeitos de DLRR, relativa aos lucros gerados no ano 2015.

Conforme informado pelo sujeito passivo, o restante reinvestimento teria sido concretizado no ano 2016.

Relativamente à dedução DLRR declarada no ano 2016, o sujeito passivo informou que o reinvestimento teria sido concretizado nos anos 2018 e 2019.

Nestes termos, para efeitos de verificação destes investimentos, por despacho de 08-10-2021, foi o sujeito passivo notificado, através do ofício n.º ..., do alargamento da extensão do presente procedimento inspetivo aos anos 2018 e 2019, concretizado na abertura das ordens de serviço n.º 2021... e 2021... .

Relativamente ao ano de 2016, este alargamento foi concretizado através da abertura do despacho n.º DI2021..., destinado à mera verificação do cumprimento das condições legais associadas ao investimento realizado nesse ano.

(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. EM SEDE DE IRC - IMPOSTO

III.1.1. Deduções à coleta - RFAI

III.1.1.1. Enquadramento do benefício fiscal

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), criado pela Lei n.º 10/2009, de 1 O de março, que vigorou, com algumas alterações, entre 2009 e 2013, bem como o mesmo regime incluído no Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, 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 de 2014 (2014-2020), respetivamente.

Segundo o § 31 do preâmbulo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (doravante designado por RGIC), 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.

O mesmo parágrafo acrescenta, ainda, que nas regiões que satisfazem as condições previstas na alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), onde se insere a zona de ... (local da sede e atividade do sujeito passivo), os auxílios com finalidade regional podem ser concedidos para promover:

- a) criação de novos estabelecimentos;
- b) extensão da capacidade de um estabelecimento existente;
- c) diversificação da produção de um estabelecimento ou
- d) mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Nos termos da Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro e com o objetivo de assegurar a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) nº 651/2014, de 17 de junho de 2014 (RGIC), que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107º e 108º do Tratado da União Europeia, bem como das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, o RFAI apenas é aplicável relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do § 49 do artigo 2º do RGIC.

Por sua vez, o n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, considera, no âmbito dos auxílios com finalidade regional, um investimento inicial:

- a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com:
 - i. criação de um novo estabelecimento,
 - ii. aumento da capacidade de um estabelecimento existente,
 - iii. diversificação da produção de um estabelecimento, para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou
 - iv. mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;

Dando cumprimento ao espírito e ao estipulado nos regulamentos comunitários acima referidos, para além do enquadramento do investimento numa das tipologias acima referidas, é exigido às entidades o cumprimento cumulativo de várias condições, entre elas, quanto às aplicações relevantes que integram esse investimento inicial, e quanto à criação de postos de trabalho e a sua manutenção, conforme a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

Quanto às aplicações relevantes, o n.º 2 do artigo 22.º do CFI estabelece que o investimento tem de ser feito em ativos afetos à exploração da empresa, nomeadamente:

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

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

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

Por sua vez, o n.º 4 do artigo 22.º do CFI impõe mais um conjunto de condições cumulativas às entidades que pretendam beneficiar de tal regime:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;*
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;*
- e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;*
- f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).*

O benefício fiscal associado a este regime prevê a dedução até 50% da coleta do valor correspondente a 25% das aplicações relevantes, relativamente a investimento realizado até ao montante de 5.000.000,00 euros conforme dispõem as alíneas b) do n.º 2 e i) do n.º 1 da alínea a) do n.º 1, ambas do artigo 23.º do CFI (redacção anterior à Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).

Contudo, nos termos do n.º 5 do artigo 23.º do CFI, os benefícios fiscais devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º do CFI, sendo que, caso os investimentos beneficiem de outros auxílios de Estado, o cálculo de tais limites deve ter em consideração o montante total dos auxílios, proveniente de todas as fontes (n.º 6 do artigo 23.º do CFI).

Conforme dispõe o artigo 24.º do CFI, o RFAI apenas é cumulável com a DLRR e, na medida em que, não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos no n.º 5 e 6 do artigo 23.º do CFI. Tais limites estão fixados pelo artigo 43.º do CFI, estabelecendo um máximo de 25% para a região centro, majorado em 1 0% pelo facto da A... se configurar como uma média empresa, perfazendo uma percentagem máxima de 35% aplicável aos auxílios ao investimento.

Ora, no período de 2017, o sujeito passivo reconheceu uma dotação no montante de € 83.894,76, o qual foi sendo utilizado ao longo dos períodos de 2017 a 2020, por deduções à coleta inscritas no campo 355, do quadro 10, da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos mesmos, conforme quadro seguinte:

Por fim importa ainda referir que, nos termos do n.º 2 do artigo 14.º do EBF, os benefícios fiscais extinguem-se pela inobservância das condições impostas. Deste modo, sendo o RFAI um benefício fiscal automático (não depende de reconhecimento), despoletado pela declaração apresentada pelo sujeito passivo onde invoca o direito ao mesmo, o ónus da prova recai, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, sobre o mesmo, ficando

este obrigado a cumprir todas as obrigações legalmente previstas e a prestar todos os esclarecimentos que a inspeção tributária venha a considerar necessários para a sua validação, sob pena da sua desconsideração.

As obrigações acessórias previstas no âmbito do presente regime, constam do artigo 25.º do CFI e dos artigos 7.0 da Portaria 297/2015, de 21/09.

III.1.1.2. Enquadramento do investimento realizado pelo sujeito passivo

Nos termos do n.º 1 do artigo 25.º do CFI, a dedução deverá ser justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRCI, aqui designado dossier RFAI, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

O n.º 2 deste mesmo artigo estabelece que, nos exercícios da dedução, neste caso compreende 2017, 2018, 2019 e 2020, deverá constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como, documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22.º.

Por sua vez, o artigo 7º da Portaria 297/2015, de 21/09, determina que, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25º do CFI, os sujeitos passivos devem incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130º do Código do IRC, entre outros elementos, a descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas. E nos termos do artigo 8.º da referida Portaria, devem reunir tais elementos até à data da entrega da declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º1 do artigo 117.º do Código do IRC referente ao ano a que os benefícios fiscais respeitam ou até ao termo do prazo legal para a respetiva entrega, consoante o que ocorra primeiro, devendo proceder à entrega daqueles elementos à Autoridade Tributária e Aduaneira sempre que notificados para o efeito.

Para o efeito, o sujeito passivo apresentou um relatório, acompanhado de um conjunto de faturas avulsas, onde, resumidamente, descreve o seguinte (anexo 2):

1. Introdução

"(. . .) Ao longo do ano 2016 foram sendo equacionadas as várias soluções possíveis, acabando a empresa por enveredar por uma estratégia de profunda especialização em produtos técnicos destinados a nichos de mercado, altamente exigentes e por sinal, claramente identificados e conhecidos da empresa, como sendo botas técnicas (. . .).

Toda a nova estratégia e respetivo plano de investimento foi equacionado e programado com o propósito de incrementar e aumentar a capacidade produtiva da empresa relativamente aos referidos produtos técnicos.

Todas as medidas tomadas foram projetadas para os diferentes setores da empresa.

Ao longo do ano 2017, a implementação da nova estratégia implicou então o início de uma série de investimentos, nomeadamente na conceção e industrialização, na linha de produção, bem como nas instalações fabris."

2. Objetivos e áreas e intervenção

(...) Assim, o principal objetivo do presente investimento consiste no aumento da capacidade da empresa ao nível da produção dos referidos produtos técnicos, cada vez mais procurados.

O investimento deveria permitir aumentar a capacidade da sociedade na produção e produtos muito específicos, destinados a mercados muito exigentes, nomeadamente ao nível da qualidade e dos prazos de entrega, dotando-a assim dos recursos necessários para dar resposta a essas exigências.

Atendendo à estratégia definida, com vista a alcançar estes objetivos, o presente investimento teve como área de intervenção as linhas produtivas, desde a secção do corte até ao acabamento, com particular incidência na secção de montagem, atendendo a que se trata de uma secção especialmente crítica para a produção de um produto com a qualidade técnica exigida.

Para além disso, foi também realizado investimento na criação de instalações fabris adicionais, para a produção dos produtos técnicos, bem como para o armazenamento das matérias-primas necessárias para abastecer linhas de produção com maior capacidade."

3. Principais investimentos

O sujeito passivo apresenta um mapa, onde discrimina os seguintes investimentos:

4. Tipologia de investimento

A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que regulamenta a aplicação o RFAI e da DLRR, estabelece no artigo 2.º, n.º 2, al. d), que, "os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, 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."

O sujeito passivo classificou o investimento realizado da seguinte forma:

"Assim, o investimento relativo à aquisição e adaptação do novo edifício industrial enquadra-se na criação de um novo estabelecimento. Adicionalmente, todo o investimento relevante enquadra-se na tipologia de aumento da capacidade..."

Um estabelecimento corresponde a um local onde se exercem atividades económicas, pelo que, é consensual o significado de "criação de um novo estabelecimento" como sendo um estabelecimento adicional, mas distinto do já existente, até por comparação com as restantes tipologias previstas para o investimento inicial.

E- designadamente, a que se refere ao aumento ou extensão da capacidade de um estabelecimento já existente.

Esta terminologia não se circunscreve a este regime de benefícios fiscais, sendo habitualmente suscitada para efeitos de, entre outros, preenchimento da declaração anual de informação contabilística e fiscal --IES, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e 121.º do CIRC. No campo 4 do Quadro 04 da Folha de Rosto da sua declaração IES de 2017 e de todos os períodos de tributação posteriores, indicou possuir apenas 1 (UM)

estabelecimento:

A respeito da também indicada tipologia de aumento da capacidade instalada, o sujeito passivo refere:

"O investimento deveria permitir aumentar a capacidade da sociedade na produção de produtos muito específicos, destinados a mercados muito exigentes, nomeadamente ao nível da qualidade e dos prazos de entrega, dotando-a assim dos recursos necessários para dar resposta a essas exigências."

Como é evidente, não basta ao sujeito passivo dizer que o investimento aumentou a capacidade de produção, impõe-se que seja feita a demonstração da capacidade instalada antes e após projeto. Manifestamente, tal não ficou demonstrado, nem através do relatório elaborado pelo sujeito passivo, nem através da análise ao investimento que exporemos de seguida.

Além disso, já no âmbito da ação inspetiva externa realizada aos períodos de tributação de 2010 e 2011 (a coberto da 012013...), entre outras, foi verificado que a empresa se dedicava à fabricação de calçado especializado nas áreas da segurança, outdoor, caça, equitação e calçado hidrofugado, pelo que, a estratégia de especialização em produtos técnicos que alega ter implementado ao longo de 2017, nada tem de novo face à estratégia que vinha sendo já seguida.

O quadro seguinte indica o montante do investimento realizado imputado a cada uma das tipologias.

III.1.1.3. Não elegibilidade do investimento

Para efeitos de análise das aplicações consideradas relevantes, agruparemos o investimento pelas seguintes áreas:

Antes de entrarmos propriamente na análise dos investimentos incluídos em cada um destes grupos, lembraremos o enquadramento deste benefício fiscal. O n.º 2 do artigo 1.º do CFI começa por estabelecer que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC.

Para efeitos do RFAI, consideram-se aplicações relevantes os investimentos em ativos fixos tangíveis (AFT) adquiridos em estado de novo, desde que afetos à exploração da empresa, e em ativos intangíveis (AI), constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nas condições previstas no n.º 2 do artigo 22.º do CFI, sempre dependentes do prévio e correto enquadramento no âmbito do conceito de "investimento inicial", tal como definido na alínea d) do n.º 2 dos artigos 2º e artigo 3.º da Portaria n. 297/2015, de 21 de setembro, em concordância expressa com a alínea a) do § 49 do artigo 2.0 do RGIC.

Assim, determina o n.º 3 do artigo 14.º do RGIC, que os auxílios regionais ao investimento só podem ser concedidos para um investimento inicial, na aceção do § 49, ou para um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica, nos termos do § 51, ambos do seu artigo 2.º.

Fomos sublinhando a expressão "investimento inicial" porque a mesma tem extrema importância para efeitos de enquadramento do investimento elegível em termos de RFAI: este conceito de "investimento inicial" tem que ser considerado como o resultado de uma estratégia global de expansão ou de modernização, enquadrado, relativamente ao seu contributo, para:

- No caso da expansão, a criação ou aumento da capacidade do estabelecimento já existente, através da criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade do estabelecimento já existente ou diversificação da produção (produtos não fabricados anteriormente):

- No caso da modernização, a alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Neste sentido, uma "aquisição isolada" de ativos não consubstancia um "investimento inicial", logo, não é elegível para efeitos de RFAI.

Portanto, antes de qualquer análise casuística sobre a elegibilidade das aplicações consideradas relevantes pelos sujeitos passivos, importa realçar que, apenas serão aceites aquelas que, indubitavelmente, possam ter enquadramento no âmbito de um projeto de investimento inicial (nexo causal entre a estratégia de redimensionamento definida e as necessidades de investimento), direcionado para uma efetiva reestruturação da instalação fabril através de uma das quatro tipologias previstas. Ou seja, não basta aferir a exclusão (ou não), como aplicações relevantes, somente com base no disposto no n.º 2 do artigo 22.º CFI, impõe-se a verificação prévia de um nexo de causalidade entre os ativos considerados elegíveis e o objetivo estratégico do projeto e sua coerência com a tipologia de investimento inicial invocada pelo sujeito passivo.

De facto, a palavra inicial (em investimento inicial) não é meramente figurativa. Um investimento inicial é um investimento adicional, novo. Novo, não no sentido de adquirido no estado de novo (o que também se exige) mas, no sentido de investimento de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente.

Não é a manutenção das atividades que promove o crescimento, o desenvolvimento sustentável e a criação de emprego, mas sim o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais. O objetivo é incentivar um maior investimento ou atividade económica nas regiões mais desfavorecidas (investimento de expansão, aumento, ampliação), e não a mera manutenção ou substituição do que já existe, conforme resulta claramente do § 31 do preâmbulo do Regulamento nº 651/2014 da Comissão (RGIC):

"(...) 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. (...)" (negrito nosso).

A este propósito, os parágrafos 60 e 62 das orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no jornal oficial a união europeia em 23-07-2013, definem o seguinte:

60. Os auxílios com finalidade regional só podem ser considerados compatíveis com o mercado interno se tiverem um efeito de incentivo. Apenas existe um efeito de incentivo quando o auxílio altera o comportamento de uma empresa de um modo que a leve a exercer uma atividade adicional que contribui para o desenvolvimento de uma região, atividade que não realizaria na ausência do auxílio ou que realizaria apenas de forma limitada ou diferente ou num outro local. Os auxílios não devem subvencionar os custos de uma atividade que uma empresa teria, em todo o caso, suportado nem compensar o risco comercial normal de uma atividade económica.

62. Se o auxílio não alterar o comportamento do beneficiário incentivando investimentos (adicionais) na região em causa, pode considerar-se que o mesmo investimento teria sido nela realizado, mesmo na ausência do auxílio. Esse auxílio carece de efeito de incentivo para alcançar o objetivo regional e não pode ser aprovado como compatível com o mercado interno."

Isto para dizer que, o "normal" e expectável investimento contínuo em ativos exigido para a manutenção do funcionamento de uma instalação industrial desta natureza e dimensão, associado ao desenvolvimento da atividade da empresa nos moldes em que vinha sendo exercida, quer substituindo os obsoletos, quer adquirindo ativos isolados ou complementando e tornando mais eficientes os que existem, não cabe na definição de investimento inicial, por incompatibilidade com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

De facto, os auxílios com finalidade regional são dirigidos ao investimento incremental, à expansão dos estabelecimentos e das atividades económicas, pelo que, tem que haver uma separação entre um projeto integrado que se enquadre numa das tipologias de investimento inicial, com objetivos e área de intervenção concretamente definidos, e os constantes investimentos de substituição e manutenção exigidos pelo normal funcionamento da instalação industrial pré-existente.

Conforme resulta do que acaba de se expor, e bem assim, nos anteriores pontos III.1.1.1. e III.1.1.2., tem que se considerar, desde logo, incumprido o requisito que exige uma identificação clara e inequívoca do investimento realizado, designadamente e para além da identificação dos ativos que constituem o projeto de investimento, os seus objetivos concretos e a demonstração do enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, que é fundamental e, obviamente, deveria anteceder a dedução à coleta do respectivo benefício fiscal, o que não aconteceu (artigo 25º do CFI e artigo 7º da Portaria 297/2015).

Não basta elencar objetivos genéricos e discriminar investimentos "avulso" por respeitarem a intervenções pontuais na instalação industrial pré-existente. Impõe-se a identificação de um projeto/investimento integrado e agregador, com objetivos e área de intervenção concretamente definidos, de forma a que seja justificado, entre outros, o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial, e os postos de trabalho proporcionados diretamente pelo investimento realizado. E, recorde-se, esta condição não se encontra cumprida.

De facto, o que foi encontrado no dossier relativo ao investimento e ao benefício fiscal do RFAI limita-se a meras listagens das aquisições de bens de investimento consideradas elegíveis para efeitos de quantificação deste benefício fiscal, sem qualquer identificação e justificação de um projeto de investimento integrado e agregador dos itens considerados, com objetivos e áreas de intervenção concretamente definidos, de forma a que seja justificado, entre outros, o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial. O critério seguido pelo sujeito passivo acaba por se apresentar, de forma evidente, como um "varrimento" de praticamente todas as aquisições de AFT efetuadas neste período para efeito do RFAI (excluindo a aquisição do edifício, em estado de usado), conforme demonstra o quadro seguinte.

De igual modo, na visita efetuada às instalações, realizada para efeitos de verificação física dos ativos em que se concretizou o investimento, foi possível observar que tais bens se encontram disseminados por toda a instalação industrial, não se identificado um elemento agregador entre todos eles, que os interrelacione no sentido de constituírem um investimento inicial, distinto e incremental em relação ao pré-existente, consubstanciando investimentos correntes, conforme se passa a demonstrar através da análise de cada uma das aplicações consideradas relevantes.

III.1.1.3.1. Edifício

Relativamente à tipologia "criação de um novo estabelecimento", o sujeito passivo apresentou um conjunto de faturas, que se referem essencialmente a obras de remodelação do edifício designado por "N ...", inscrito na matriz urbana sob o art.º n.º ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ..., sob o n.º Este edifício foi adquirido em 13 de fevereiro de 2017, por € 500.000,00 (a que acresceu IMT de € 32.500,00 e IS de € 4.000,00), no estado de usado, e encontra-se localizado em frente às instalações principais da sociedade.

O mapa seguinte compila o conjunto de faturas apresentadas pelo sujeito passivo, de acordo com o respectivo registo contabilístico, apresentando uma descrição sumária dos bens e serviços adquiridos e que foram imputados a obras no referido edifício.

(...)

Conforme inscrito no documento que integra o dossier fiscal, estas despesas serviram para a adaptação do edifício industrial adquirido, "com vista à produção de calçado técnico e armazenagem de matérias-primas específicas. Este investimento revela-se importante para dotar a empresa de instalações fabris que permitam acompanhar o processo de crescimento e

de aumento da capacidade, quer ao nível da linha produtiva quer do armazém de matérias-primas."

Sobre este investimento colocam-se as seguintes condicionantes que inviabilizam a sua aceitação:

Conforme prevê a al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, só são elegíveis para efeitos de RFAI os ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo. Assim, relativamente à aquisição do edifício, o sujeito passivo procedeu corretamente quando não considerou esta aquisição para efeitos de RFAI, vejamos então se as obras de remodelação do edifício o poderão ser.

A maioria das faturas aqui listadas descrevem apenas reparações e substituições realizadas num ativo já existente (o edifício). Ora, se o regime previsto para a usufruição deste benefício fiscal não permite a consideração de edifícios que não sejam adquiridos em estado novo, não fará qualquer sentido que sejam aceites as obras de melhoria e requalificação do mesmo, quando estas se reduzem a melhoria e substituição de materiais, sem que se verifique qualquer alteração estrutural do edifício que permita classificar o investimento como inicial e incremental.

Estamos aqui perante um investimento que se cinge à melhoria de um edifício, com a necessária reposição e substituição de materiais, que não cabe no conceito de investimento inicial.

A este propósito se pronunciou a ficha doutrinária processo 2020 004282, PIV 18369, sancionado por despacho de 25 de novembro de 2020, da Subdiretora-Geral do IR, onde estava em causa aferir a elegibilidade, ou não, em sede de RFAI, da parte do investimento relativa à substituição de chapas na cobertura e revestimento de um pavilhão industrial (que se encontrava em construção), motivada por um incêndio. A apreciação deste caso concluiu que "estando em causa um investimento relativo à substituição da parte do pavilhão que ficou danificada, o mesmo traduz-se num mero investimento de substituição e não numa adição e, como tal, não pode ser considerado elegível para efeitos de cálculo do valor do crédito fiscal RFAI."

Mas mesmo que assim não fosse, outra condicionante se coloca sobre este investimento.

Em 21 de julho de 2021 foi notificado o sujeito passivo para apresentar todos os contratos e respetivos anexos, que incidiram sobre o imóvel sito na zona industrial de ..., Rua ..., n.º ..., inscrito na matriz sob o n.º ..., em vigor nos anos 2017 a 2021.

O sujeito passivo respondeu "Não foi celebrado qualquer outro contrato. O contrato em posse da AT, é o que está em vigor."

O contrato que a AT possui foi disponibilizado no âmbito de outra ação inspetiva realizada no ano 2017, para efeitos de apreciação do reembolso de IVA solicitado pelo sujeito passivo (anexo 4). É um contrato de cedência de utilização do prédio pela A... SA, à B... Lda, NIF ..., celebrado em 16 de outubro de 2017, com efeitos a 1 de setembro de 2017. Neste contrato a A... cede a utilização dos espaços existentes no edifício e respetivos equipamentos à B..., conforme planta anexa ao contrato e do qual é parte integrante, suportando todos os gastos com eletricidade, gás e água, prestando simultaneamente outros serviços conexos com a sua utilização e fruição, nomeadamente a gestão das instalações, serviços de limpeza

e manutenção exterior, mediante o pagamento de uma remuneração mensal.

Em visita realizada ao local no dia 22 de julho de 2021, previamente agendada com o sujeito passivo, verificamos que o edifício está dividido em três secções: uma dedicada a armazenagem; outra à produção; outra a escritórios. A secção afeta a escritórios encontrava-se sem qualquer ocupação humana ou material. A secção do armazém encontrava-se ocupada com bens propriedade da A... e da B... . A secção de produção, dedicada essencialmente à costura, estava ocupada com pessoal e equipamentos da B... e, cumulativamente, estavam presentes 2 funcionários da A... afetos a uma pequena secção de corte.

Nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, "Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:"

"a) Investimento em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

(.../...)

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades administrativas: (...)"(nosso sublinhado).

Atendendo à referida disposição legal, verifica-se, desde logo que, o imóvel em questão, encontra-se indevidamente reconhecido como Ativo Fixo Tangível, uma vez que, tendo em conta a utilização que é dada à maior parte da sua área, deveria ser considerado uma Propriedade de Investimento. Com efeito, de acordo com a NCRF 11, § 5, uma propriedade de investimento é a propriedade (terreno ou um edifício, ou parte de um

edifício, ou ambos) detida pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira para obter rendas ou para valorização do capital (ou ambas). Note-se que a empresa adota o conjunto das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF's), que integram o quadro das disposições em vigor em Portugal introduzido pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o SNC.

Assim sendo, a elegibilidade das obras efetuadas no referido imóvel encontra-se, desde logo, afastada porque:

- Não se trata de investimento em Ativo Fixo Tangível, mas em Propriedade de Investimento, quanto à parte locada à B..., incumprindo assim a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI;

- Pelo motivo referido, não pode considerar-se que a contabilidade se encontra regularmente organizada de acordo com a normalização contabilística em vigor, designadamente, pelo reconhecimento de bens de investimento sem ter em conta, quer o fim a que se destinam, quer os critérios de reconhecimento que especificamente se lhes aplicam (neste caso, Propriedades de Investimento e não AFT), sendo que, tais bens foram considerados elegíveis para efeito de RFAI, incumprindo a alínea a) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI;

- Estando a maior parte do imóvel locada a terceiros, não se encontra afeto às instalações fabris nem à exploração corrente do aqui sujeito passivo, cuja atividade é fabricação de calçado e não o arrendamento de imóveis através do qual obtém um rendimento suplementar, que de resto, sempre seria uma atividade excluída do âmbito do RFAI, dado o caráter setorial deste incentivo fiscal, de acordo o artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro. A outra parte destina-se a armazém, quer do sujeito passivo, quer da B..., pelo que, não sendo instalações fabris, as obras aí realizadas encontram-se também expressamente excluídas do regime, conforme subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI;

- Ainda que assim não fosse, as várias faturas referentes ao investimento não discriminam áreas afetadas às diferentes utilizações dadas ao edifício, nem o sujeito passivo efetuou essa necessária separação, sendo completamente inviável saber quais os montantes de investimento relativos a cada zona do edifício no sentido de aferir qual o investimento realizado afeto à exploração corrente da A... e qual o investimento afeto, via arrendamento, à exploração da B...;

- Efetivamente, encontrando-se o edifício, mesmo que parcialmente, afeto à atividade de uma outra sociedade, verifica-se que parte do investimento realizado (não identificável) não se encontra afeto à exploração corrente da empresa. Assim, tendo o sujeito passivo procedido à aplicação do benefício fiscal, de forma generalizada a todas as obras realizadas no imóvel adquirido, independentemente de cumprir ou não os pressupostos exigidos pela lei, e dada a sua excecionalidade (art.º 2.º do EBF) e o especial dever de fundamentação por parte de quem os utiliza, não poderá ser aceite a elegibilidade da totalidade dos investimentos realizados no edifício 64 para efeitos de RFAI.

Por fim, o investimento no edifício não cumpre o enquadramento na tipologia de "novo estabelecimento" indicada pelo sujeito passivo e prevista na al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015, de 21/09, de harmonia com o RGIC, na medida em que não é criada uma atividade independente. Apesar de se tratar de um edifício distinto do edifício-sede onde o sujeito passivo desenvolve a sua atividade, tal edifício é apenas parcialmente utilizado e de forma complementar em relação ao edifício principal, aí funcionando sobretudo um armazém.

Além disso, o investimento cinge-se a obras de reparação de um edifício usado, desacompanhado de investimento produtivo, pelo que, como é bom de ver, nunca poderia conduzir à criação de um novo estabelecimento nem sequer ao aumento ou extensão da capacidade instalada, por falta de potencial para, de uma forma ou de outra, incrementar a atividade desenvolvida (mais produção) e a criação de emprego.

Conforme referido pelo próprio sujeito passivo todo o investimento realizado em 2017 contribuiu, apenas, para a criação de um posto de trabalho, o de diretor técnico, não se prevendo como uma empresa consegue criar uma nova atividade independente apenas com um diretor técnico. Ou seja, o edifício foi efetivamente ocupado com funcionários, mas de outra empresa, a B..., bem como, com antigos funcionários da A..., consubstanciando apenas uma deslocalização destes últimos. E tanto assim continuou que, conforme análise vertida no ponto III.1.1.4., nos anos 2018 e 2020, a A... regista uma redução efetiva do número total de funcionários.

Pelos motivos expostos, a dotação de RFAI constituída com base no investimento realizado no Edifício 64" no montante de € 173.198,88, deverá ser desconsiderada.

III.1.1.3.2. Máquinas

Relativamente aos "novos equipamentos e ferramentas", o sujeito passivo justifica a elegibilidade do investimento no âmbito do RFAI da seguinte forma:

"Novos equipamento e ferramentas para as diversas secções da área produtiva de modo que todas passassem a ter maior capacidade de produção dos produtos técnicos, procurando evitar a existência de situações de estrangulamento que pudessem comprometer a capacidade global da fábrica e o compromisso de fornecer ao mercado um produto distinto, com qualidade técnica, no prazo acordado e nas quantidades necessárias."

Ou seja, é o próprio sujeito passivo que, ao indicar o destino dos equipamentos em causa, os afasta do conceito de investimento inicial.

O sistema robotizado de cardagem permite a automatização de uma parte do processo produtivo do calçado que antes era executada de forma menos automatizada, adquirindo a empresa, eventualmente, ganhos de eficiência produtiva. Este ganho de eficiência é concretizado através da redução da componente humana no processo produtivo, logo, com a inerente redução de incorporação de mão de obra.

Conforme informado pelo sujeito passivo na visita às instalações fabris, a máquina Sofione "dá calor para ajudar a colar as peles", ação que, anteriormente, era feita de forma manual.

Quanto à máquina de costura, verifica-se que esta foi adquirida na sequência da alienação, no mesmo ano, de duas máquinas de costura PFAFF, conforme inscrito no respetivo mapa de mais menos-valias, modelo 31 (anexo 5). Estamos assim perante um equipamento de substituição. E tanto assim é que o projeto não gera a contratação de uma gaspeadeira adicional, antes, um diretor técnico. O grupo de lâminas é uma componente de uma máquina de digitalização e corte de peles, marca TESEO, já existente, não se configurando como um investimento inicial, incremental, potenciador do aumento da capacidade de produção, nem criador qualquer posto de trabalho.

Assim, tendo em consideração que para além da máquina de costura, que visou substituir máquinas antigas, e do grupo de lâminas, que é uma componente de uma máquina, o sujeito passivo apenas adquiriu a célula robotizada de cardagem, a máquina de rebater e o sofione, manifestamente não foi criada qualquer linha de produção adicional, por conseguinte, não se concebe como poderão estes equipamentos, por si só, aumentar a capacidade de produção do estabelecimento. Ainda mais se atendermos a que, nos anos 2017 e 2018, a A... registou uma diminuição no montante das vendas declaradas.

Com efeito, conforme é referido pelo próprio sujeito passivo e foi possível confirmar aquando da visita às instalações fabris para efeito de verificação física do investimento realizado, os novos equipamentos e ferramentas foram distribuídos pelas diversas secções da área produtiva, sendo de utilização generalizada no âmbito da atividade desenvolvida, sem qualquer associação com um investimento de expansão dessa atividade. Trata-se sobretudo de ferramentas e equipamentos periféricos, que por si só, seriam manifestamente insuficientes para produzir o que quer que seja, pelo que, nunca poderiam sustentar um incremento visível da atividade (maior capacidade de produção), quando, muito, incrementos marginais derivados de maior eficiência e aumento de produtividade.

Ora, este benefício fiscal pretende apenas incentivar o investimento adicional que seja, simultaneamente, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de capacidade instalada e incremental ainda em termos de postos de trabalho criados. Por conseguinte, os investimentos que não satisfaçam estas condições cumulativas, encontram-se excluídos do RFAl. É o que acontece com esta máquina de costura, por se configurar como um equipamento de substituição.

Efetivamente, investimento inicial é precisamente o oposto de investimento de reposição ou de substituição. De facto, enquanto que o investimento de substituição visa substituir equipamentos usados ou obsoletos por equipamentos novos com características semelhantes, ainda que melhorados (é um investimento de manutenção), um investimento inicial é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, exigindo um conjunto de ativos que, de forma funcionalmente integrada e interrelacionada, permita uma efetiva e visível expansão da atividade instalada, isto é, permita um "salto produtivo" que coloque a entidade num nível superior (reestruturação ou redimensionamento da instalação fabril, visando a sua expansão).

Não é a manutenção das atividades que promove o crescimento, o desenvolvimento sustentável e a criação de emprego, é o incremento dessas atividades através da realização de atividades adicionais. O objetivo é incentivar um maior investimento ou atividade económica nas regiões mais desfavorecidas (investimento de expansão, aumento, ampliação, desenvolvimento), e não a mera substituição ou complemento do que já existe, conforme resulta claramente do parágrafo 31 do preâmbulo do Regulamento 651/2014 da Comissão (RGIC).

Assim, por estarmos perante equipamentos de substituição (máquina de costura), ferramentas e equipamentos periféricos, e ainda, por não ficar demonstrado de que forma este investimento permitiu o aumento da capacidade de produção instalada, o montante de € 84.170,50 não poderá ser considerado aplicação relevante para efeitos de RFAl.

III.1.1.3.3. Moldes

Para efeitos de dedução deste benefício fiscal o sujeito passivo incluiu os seguintes investimentos em moldes:

No que respeita a este investimento o sujeito passivo expõe o seguinte:

"... importa referir que, para a produção o calçado técnico, não se encontram disponíveis no mercado, solas, aplicações e proteções com as características técnicas necessárias, pelo que a empresa teve que efetuar novos investimentos em ferramentas específicas, que são imprescindíveis para a produção destas matérias-primas."

Antes de mais importa referir que, conforme inscrição aposta nos respetivos documentos, tais como, "Reparação moldes Tigre" e "Reutilizar o molde Felix para a placa Chester", algumas faturas não correspondem à aquisição de qualquer equipamento em estado novo, antes ao serviço correspondente à reparação para reutilização e adaptação de moldes antigos. Consequentemente, afastados da elegibilidade para efeitos de RFAI, nos termos da al. a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Mas mesmo que assim não fosse, e apesar da justificação apresentada pelo sujeito passivo, a aquisição de moldes para solas e outros componentes da fabricação do calçado, não poderá ser aceite como investimento inicial para efeitos de RFAI, na medida em que estamos perante a aquisição de meras ferramentas periféricas, diretamente associadas à produção de cada coleção de calçado, o que, naturalmente, sofre alterações em cada ciclo produtivo, de acordo com as modificações que sofre cada coleção, consubstanciando apenas uma ferramenta de uso corrente e em constante reparação, adaptação e substituição por parte da empresa.

Efetivamente, está-se perante meros componentes de ativos fixos tangíveis que, de forma isolada, não podem ser usados na produção de bens.

A este respeito, a ficha doutrinária da AT resultante da Informação Vinculativa Processo 2018 003941, PIV n.º 14471, sancionado por Despacho, de 12 de dezembro de 2018, da Diretora de Serviços do IRC, conclui que:

"o investimento na aquisição dos "moldes" necessários à realização da atividade de exploração corrente da requerente, nos mesmos termos em que já vinha sendo exercida, não integra o conceito de investimento inicial e como tal, não poderá ser elegível para efeitos do benefício fiscal previstos nos art.º 23.º do CFI"

vide: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscallinformacoes_vnculativas/rendimentolc/irc/Documents/PIV_14_471_2018_003941_DSIRC.pdf.

Pelo exposto, o investimento realizado em moldes não integra o conceito de investimento inicial previsto na al. d) do n.º 2 do artigo 2.º do CFI.

Por fim, o facto mais relevante que excluiu por completo estas despesas do âmbito do RFAI, é que nenhum destes moldes se encontra nas instalações do sujeito passivo. Aliás, o sujeito passivo nem sequer é detentor de máquinas de injeção que permitam utilizar estes moldes. Conforme informado pelo sujeito passivo, estas ferramentas, desde a sua aquisição, estiveram a laborar em instalações de outros operadores económicos (fornecedores), portanto, externamente à sociedade. Para comprová-lo, o sujeito passivo apresentou os contratos celebrados com as empresas onde os moldes se encontram a laborar (anexo 6).

A este respeito o n.º 2 do artigo 22.º do CFI é claro ao impor como condição, que o investimento realizado seja afeto à exploração da empresa. E de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo, alínea c):

"c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento..."

Estes moldes, apesar de serem propriedade da A..., estão em funcionamento noutras empresas externas, que os utilizam na sua atividade produtiva. São essas empresas que produzem as solas (por injeção de borracha ou outras matérias plásticas), sendo que, para efeitos de RFAI, releva investimento que crie ou aumente a capacidade instalada do estabelecimento da empresa que deduz o benefício fiscal, capacidade essa, que é medida pelo volume de produtos que consegue produzir. Ora, no que respeita a solas, a A... limita-se a adquiri-las aos seus fornecedores, tal como faz com qualquer outra matéria-prima, e que incorpora, de igual modo, nos seus produtos fabricados. Por conseguinte, não se encontram afetos à exploração da A..., não podendo contribuir para o aumento da capacidade produtiva da mesma, nem tão pouco promover a criação de postos de trabalho na A... .

Pelas razões expostas, as aquisições e trabalhos realizados em moldes, no montante de € 59.254, 97, não serão aceites como aplicações relevantes para o RFAI.

III. 1.1.3.4. Equipamento Informático

Nesta rubrica temos os seguintes investimentos:

Relativamente a este grupo de investimentos o sujeito passivo apresentou o seguinte enquadramento:

"permitiram acompanhar e gerir todo o processo produtivo nas diferentes secções industriais da fábrica, os quais se revelam imprescindíveis para que seja alcançado o objetivo principal de aumento da capacidade, na medida em que permitem um melhor acompanhamento e gestão de todo o processo produtivo e monitorização da qualidade do calçado técnico."

Pela explicação dada pelo sujeito passivo, este investimento permite um melhor acompanhamento e gestão do processo produtivo. De todo o processo produtivo indistintamente, pelo que, ainda que tivesse sido, por exemplo, criada uma qualquer linha de produção adicional, que incrementasse efetivamente a capacidade de produção instalada (e não foi esse o caso), este investimento apenas parcialmente estaria afeto a esse investimento inicial, necessariamente distinto e incremental em relação ao pré-existente. Pelo que, sempre se exigiria ao sujeito passivo, a necessária distinção entre equipamento informático afeto à instalação industrial pré-existente, e equipamento informático afeto ao projeto de investimento considerado relevante no âmbito do RFAI. Mas para além de não existir qualquer critério de seleção ou de imputação de tais despesas ao investimento realizado, os equipamentos informáticos em causa apenas terão permitido a otimização das linhas já implementadas, não podendo associar-se a qualquer investimento produtivo incremental.

Relativamente à aquisição do antivírus Kaspersky, e para além de possuir as mesmas vicissitudes referidas para os equipamentos informáticos a que se destina, está em causa um ativo intangível, pelo que, temos que atender ao preconizado na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, onde apenas se inclui os ativos intangíveis constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

Deste modo, os únicos gastos com intangíveis considerados elegíveis em sede de RFAI são as "despesas com transferência de tecnologia", as quais estão associadas a aquisições de propriedade intelectual e não à mera aquisição de software massificado no mercado tecnológico.

Relativamente ao investimento na aquisição da impressora digital a cores, conforme inscrito na descrição da fatura "Doc Impressora em substituição da C10014002" e aposto manualmente "2º Equipamento", bem como evidenciado no mapa de mais-valias e menos-valias (anexos 2 e 5), esta foi adquirida para substituição de um equipamento anterior, por conseguinte, não configura aplicação relevante de um investimento inicial por configurar um investimento de substituição.

Conforme Informação Vinculativa, Processo n.º 2020 001469 PIV 17279, com despacho de 28 de maio de 2020 (DSIRC), "para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de "investimento inicial", não se considerando como aplicação relevante a "aquisição isolada" de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, não sendo elegível como aplicação relevante o investimento na "aquisição de equipamentos de substituição".

Por conseguinte, este investimento em nada contribuiu para o invocado fim subjacente à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", nem tão pouco contribui para a criação de postos de trabalho, na medida em que se configura, como a própria fatura indica, como um investimento de substituição.

Assim, pelo facto de o software adquirido não ser considerado uma aplicação relevante nos termos da al. b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pela impressora ser um equipamento de substituição e, acima de tudo, por todo o investimento ser meramente periférico e complementar do já existente, sem aptidão para aumentar a capacidade instalada, não pode ser considerado investimento inicial, conforme definido na al. d) do n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e al. a) do parágrafo 49 do art.º 2.º do RGIC, pelo que, não poderá ser elegível para efeitos de RFAI o montante de € 14.229,90.

III.1.1.3.5. Mobiliário

A A...considerou, para efeitos de RFAI, a aquisição de frentes de estantes em faia no montante de € 3.200,00.

Conforme verificado no local, esta fatura correspondeu à remodelação de estantes instaladas na sala de apoio ao gabinete do administrador, através da colocação de portas de correr em madeira, calhas em alumínio e pintura.

Nesta matéria o regime do RFAI é claro, excluindo das aplicações relevantes os investimentos em mobiliário e equipamentos sociais, conforme prevê o ponto v) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Não obstante, estamos perante uma aquisição direcionada para um fim que não está associado a qualquer investimento inicial no aumento da capacidade de produção.

Deste modo, por exclusão prevista ponto v) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI e por não integrar o conceito de investimento inicial previsto na al. d) do n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e al. a) do parágrafo 49 do art.º 2.0 do RGIC, não poderá ser elegível para efeitos de RFAI o montante de € 3.200,00.

III.1.1.3.6. Material comunicação

Em 25-07-2015 a empresa adquiriu material de comunicação designado por "TEL_7991_JUL17", que integra uma ventoinha, duas bases, uma carta DSP e uma EADP4, no montante de € 1.524,75. Estamos manifestamente perante um investimento em diversos ativos isolados e desintegrados de qualquer projeto de investimento inicial", que não existe.

Tratando-se de uma aquisição isolada de um Kit telefónico não se antevê qualquer associação deste investimento com o aumento da capacidade de produção da empresa. A sua aquisição poderia ocorrer em qualquer momento da vida da empresa, não se inserindo em qualquer projeto de investimento inicial. São investimentos no funcionamento das atividades pré-existentes, não justificados nem integrados num projeto de investimento inicial de aumento da capacidade instalada.

Conforme Informação Vinculativa, Processo n.º 2020 001469 PIV 17279, com despacho de 28 de maio de 2020 (DSIRC), "para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de "investimento inicial", não se considerando como aplicação relevante a "aquisição isolada" de ativos que não integrem tal conceito".

Acresce, o estabelecido na Informação Vinculativa, Processo n.º 2020 001469 PIV 17279, com despacho de 28 de maio de 2020 (DSIRC): "não obstante os investimentos em causa terem como objetivo comum o aumento da rentabilidade da empresa, o aumento da produtividade, redução do desperdício e modernização da empresa, entre outros, não se inseriram numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim

subjacente às tipologias do investimento indicadas".

Pelo exposto, o investimento em referência enquadra-se no âmbito de uma necessidade de gestão corrente da empresa, não sendo indutor nem estando associado a um qualquer aumento de capacidade de produção, não podendo ser, por isso, elegível nos termos do RGIC.

III.1.1.3.7. Conclusão

- Tem que se considerar, desde logo, incumprido o requisito que exige uma identificação clara e inequívoca do investimento realizado, designadamente e para além da identificação dos ativos que constituem o projeto de investimento, os seus objetivos concretos e a demonstração do enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, que é fundamental e, obviamente, deveria anteceder a dedução à coleta do respetivo benefício fiscal, o que não aconteceu (artigo 25º do CFI e artigo 7º da Portaria 297/2015).
- De facto, não basta elencar objetivos genéricos e discriminar investimentos "avulso", que respeitam apenas a intervenções pontuais na instalação industrial pré-existente. Impõe-se a identificação de um projeto/investimento integrado e agregador das aplicações consideradas relevantes, com objetivos e área de intervenção concretamente definidos, de forma a que seja justificado, entre outros, o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial, e os postos de trabalho proporcionados diretamente pelo investimento realizado. E, recorde-se, esta condição não se encontra cumprida.
- Os investimentos considerados elegíveis pelo SP não constituem investimento inicial, porquanto na sua maioria são substituições, reparações, meras melhorias e complementos de equipamentos já existentes, constituindo investimentos normais da atividade pré-existente e sem que se possa observar que em razão dos mesmos, se tenha verificado um aumento da capacidade de produção instalada (aumento da capacidade de produzir um maior volume de produtos e não aumento de eficiência na utilização da capacidade pré-existente);

- A maior parte dos bens de investimento adquiridos encontra-se até expressamente excluída do âmbito do RFAI (substituições, reparações, ativos em uso nas instalações/produção de terceiros, ativos de utilização generalizada por toda a atividade, etc), embora isso não tenha impedido o sujeito passivo de indevidamente, os considerar para efeito de potenciar a poupança fiscal em sede de IRC;
- O regime RFAI foi aqui claramente utilizado para subsidiar o funcionamento da empresa, nos moldes em que já o vinha fazendo, e não para compensar o risco subjacente a um salto produtivo, embora condicionado a esse concreto objetivo. São benefícios fiscais condicionados, aqueles em que a sua eficácia fica dependente da verificação de certos requisitos, que são a sua condição. Citando Alberto Xavier (in "Direito Fiscal, Manuais da FDL, Lisboa, 1974), "(...) os benefícios condicionados traduzem-se em subordinar o direito ao benefício a contrapartidas de interesse público na forma de deveres ou ónus impostos aos beneficiários";
- O RFAI é um benefício fiscal de natureza condicionada, subordinado ao aumento do investimento e emprego com vista ao crescimento da economia e à diminuição das assimetrias regionais. É este o objetivo que constitui a sua razão de ser, e fundamenta o quadro de direito comunitário que estabelece a matriz deste regime de incentivos fiscais;
- Não é, pois, o investimento na manutenção das atividades que tem potencial para gerar crescimento económico e emprego, mas o investimento na expansão dessas atividades, através de qualquer uma das formas ou tipologias que integram o conceito de investimento inicial;
- Condição que, no caso do sujeito passivo, não se verifica.

Finalmente, para que os investimentos sejam elegíveis para o benefício em causa, existe uma outra condição imprescindível, criação de postos de trabalho.

III.1.1.4. Condição da criação e postos de trabalho

No concerne ao requisito da criação de postos de trabalho e a sua manutenção, embora a solução adotada para efeito de quantificação dos benefícios fiscais no âmbito do RFAI (entre as soluções permitidas pelo nº 4 do artigo 14º do RGIC), tenha por base os custos do investimento elegível e não os custos salariais decorrentes da criação de emprego em virtude do investimento, a alínea f) do nº 4 do artigo 22º do CFI não deixa de exigir que o investimento proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento. E essa exigência é efetuada praticamente nos mesmos termos que resultam do nº 9 do artigo 14º do RGIC (Regulamento nº 651/2014 da Comissão), aplicável quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, ou seja:

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

c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME."

Este "aumento líquido do número de trabalhadores", também definido no §32 do artigo 2º do RGIC, corresponde ao conceito de "criação de postos de trabalho" ou "criação de emprego", de acordo com as Orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para 2014-2020 (OAR), publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, nº e 209, de 23 de julho de 2013:

"1.2 Definições

.../...

k) «Criação de emprego», um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de postos de trabalho criados."

.../...

o) «Número de trabalhadores», o número de unidades de trabalho anuais (UTA), isto é, o número de assalariados a tempo inteiro durante um ano; os trabalhadores a tempo parcial ou os trabalhadores sazonais são considerados como frações de UTA;

Portanto, tal como resulta do quadro de direito europeu acima assinalado, a aferição da criação e manutenção dos postos de trabalho deve ser feita nos moldes já referidos, i.e., globalmente, pois só assim se pode afirmar que o investimento tenha sido indutor da criação de emprego, pressuposto que deve ser incremental (aumento líquido ou criação líquida).

Acerca da condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e da sua manutenção, face ao disposto na alínea f) o n.º 4 do artigo 22.º do CFI, a AT já se pronunciou no sentido de que, "apenas pode integrar o conceito de "criação de postos de trabalho" a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa mas ao abrigo de um contrato com termo" (conforme § 1 da ficha doutrinária PIV n.º 818 -Processo 2010 001800).

Determina ainda, atendendo ao disposto no RGIC e nas OAR, que a condição de "criação de postos de trabalho" se considera "cumprida quando, à data de 31 de dezembro (. . .) se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes" (conforme § 2), acrescentado que "pode acontecer com admissão de um único trabalhador" (conforme § 3).

Ora, a relevância atribuída ao vínculo contratual manifesta na Informação Vinculativa convocada, não resulta em si mesma, nem poderia, de qualquer exigência emanada das normas europeias em matéria de auxílios do Estado com finalidade regional, mas tão só da seleção da modalidade contratual, à luz da legislação laboral vigente em Portugal, que garanta que a admissão de um funcionário se destina a ocupar uma função específica diretamente criada pelo investimento e não à satisfação de necessidades temporárias da empresa.

Efetivamente, as normas não devem ser interpretadas de modo isolado, mas dentro de uma ordem jurídica (interpretação sistemática), de modo a que o significado da norma seja coerente com o seu conjunto, pelo que, a condição de criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante (funções específicas e permanentemente necessárias para que o investimento funcione), não pode ser concretizada à custa de

trabalhadores admitidos ao abrigo de contrato com termo, que, de acordo com o artigo 140.º do Código do Trabalho, só pode ser celebrado para satisfação de necessidades temporárias da empresa e pelo período estritamente necessário à satisfação dessas mesmas necessidades.

Em síntese, a condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e à sua manutenção, face ao disposto na alínea f) o n.º 4 do artigo 22.º do CFI, tem que ser cumprida "à custa" de contratos de trabalho sem termo, e os postos de trabalho criados (criar é incrementar em relação ao existente) têm 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:

"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."

Quanto à condição de manutenção dos postos de trabalho, a Informação Vinculativa Processo n.º 201 O 002853, PIV n.º 1212, com Despacho de 2010-10-27, do Diretor-Geral, determina que a entidade "tem de manter os postos de trabalho criados nos termos anteriormente referidos" (conforme § 4).

Ora, se a condição de "criação de postos de trabalho" é aferida em função do número de trabalhadores a 31 de dezembro, face à média dos 12 meses anteriores, considera-se que a condição de "manutenção" seja também ela avaliada nos mesmos termos, como aponta a ficha doutrinária Processo n.º 2010 002853 atrás citada.

Só assim existe evidência plena que o investimento realizado num determinado período foi, efetivamente, proporcionador de criação de postos de trabalho durante um período mínimo igual ao da manutenção dos bens alvo do investimento, pois pretende-se a criação de emprego sustentável e não de emprego momentâneo.

Relativamente à condição de manutenção, uma vez que a empresa A... se configura como uma PME, o período mínimo de manutenção do investimento e do nível de empregabilidade é de três anos, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

A este respeito o sujeito passivo indica que:

"O investimento realizado proporcionou a criação do posto de trabalho de "Diretor Técnico" o qual foi preenchido com o recrutamento de um trabalhador altamente qualificado, conceituado especializado, que se revela importante no processo de materialização do investimento realizado para alcançar maior capacidade de produção dos produtos técnicos. Por conseguinte, a A... SA tem mais um posto de trabalho do que tinha em 31 de dezembro de 2016"

De forma a aferir as condições de criação e de manutenção da criação de postos de trabalho, e porque esta evidência não se encontrava espelhada no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, em conformidade com o determinado pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 25º e pelos n.º 1 e 2 do artigo 33.º, ambos do CFI, e artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, solicitou-se ao sujeito passivo a demonstração do cumprimento da condição legal de criação de emprego.

Para o efeito o sujeito passivo apresentou dois mapas:

inicialmente, um, em formato pdf, conforme imagem infra:

– posteriormente, outro, em formato excel, com listagem nominativa dos trabalhadores em funções no final de cada mês dos anos em questão, contendo o nome e NIF dos mesmos, data de admissão e de cessação de funções e tipo de contrato de trabalho. Este mapa, pela sua dimensão, não é transcrito para aqui, mas poderá ser consultado no anexo 3.

Verificando-se divergências entre os números apresentados pelo sujeito passivo nos dois mapas, em 20-09-2021 foi solicitado ao sujeito passivo o esclarecimento das divergências detetadas (anexo 7-7º pedido - Postos Trabalho - esclarecimento da análise).

Em resposta a este pedido de esclarecimento o sujeito passivo reconheceu alguns lapsos na informação prestada (anexo 7- Resposta ao 7 Pedido - Postos Trabalho - esclarecimento da análise), que depois de retificada, resultou na elaboração dos seguintes mapas resumo:

Resumindo:

- Considerando o primeiro quadro apresentado pelo sujeito passivo, em formato pdf, em dezembro de 2017 a empresa detinha, em termos matemáticos, mais 10,581 funcionários que a média dos doze meses anteriores;*

- Considerando o quadro resultante da nossa análise, após retificação das incorreções reconhecidas pelo sujeito passivo, em dezembro de 2017 a empresa detinha, em termos matemáticos, mais [0,83 funcionários (abrangidos por contrato sem termo) que a média dos doze meses anteriores, e mais [0,50 funcionários (incluindo todos) que a média dos doze meses anteriores;*

Ou seja, em nenhuma circunstância o incremento consegue chegar à unidade.

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige "a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento".

Sendo o RFAI um auxílio com finalidade regional que prevê dotações anuais, a aferição da criação de postos de trabalho será feita por referência a 31 de dezembro em "comparação com a média dos 12 meses anteriores" (dezembro de n-1 a novembro de n) conforme comparativo previsto no ponto 32) do artigo 2.º e alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º, ambos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC):

"Aumento líquido do número de trabalhadores - o aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo"

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

(...)

e. Síntese

Resumindo, o investimento não proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção porque:

- 1. No ano 2017 a sociedade não aumentou o número de trabalhadores com contrato sem termo, já que, o aumento do número de trabalhadores nestas condições em dezembro de 2017 face à média dos 12 meses anteriores não chega sequer a uma unidade (nem um posto de trabalho criou);*

- 2. No ano 2017 a sociedade também não aumentou o número total de trabalhadores (contratos com e sem termo), já que, no contexto global, o aumento do número de*

trabalhadores nestas condições (dezembro de 2017 face à média dos 12 meses anteriores) também não atinge uma unidade;

3. No ano seguinte ao investimento (2018) a sociedade não mantém o nível de empregabilidade do ano anterior, quer no número de trabalhadores sem termo quer no número total de trabalhadores;

4. No ano 2020 (3 anos após o investimento) a sociedade volta a registar uma quebra do número de trabalhadores (quer considerando apenas os trabalhadores abrangidos por contrato sem termo quer considerando todos);

5. Os ativos adquiridos, de per si, não proporcionaram a criação de qualquer posto de trabalho adicional, conforme era de esperar, em resultado da análise vertida nos pontos III.1.1.2 e III.1.1.3;

6. Efetivamente, segundo o sujeito passivo, o investimento realizado apenas contribuiu para a contratação de um novo funcionário com o cargo de diretor técnico. Para além de não ter sido estabelecido nem demonstrado, o nexo de causalidade entre a realização dos investimentos e a referida contratação, à partida, tal função não é dissociável do estabelecimento como um todo, tal como não o é o investimento realizado. Pelo que, também por esta circunstância, fica confirmado que o investimento realizado não integra o conceito de investimento inicial na criação ou expansão da capacidade de produção, nem foi indutor da criação de postos de trabalho.

Deste modo, a dotação apurada pelo sujeito passivo em sede de RFAI do período de 2017 que corresponde a um investimento de € 335.579,00, terá de ser integralmente desqualificada para efeitos deste benefício fiscal, revelando-se ilegítima por incumprimento de mais um requisito essencial previsto no n.º 4 do artigo 22.º do CFI:

["D) 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)"].

III.1.1.5. Resumo dos incumprimentos do regime RFAI

Resumindo, a globalidade do investimento relacionado pelo sujeito passivo em sede de RFAI não poderá ser aceite pelos seguintes motivos:

- Investimento inicial / Criação de um novo estabelecimento

Os investimentos em obras realizadas no edifício não consubstanciam a tipologia de "criação e um novo estabelecimento" por não configurar uma unidade produtiva autónoma. Com efeito, trata-se de meras reparações de edifício adquirido em estado de usado, afeto a armazém e a arrendamento a terceiros, sem enquadramento no conceito de investimento inicial.

- Afetação à exploração da empresa

Quer o edifício onde foram realizados os investimentos, quer os moldes adquiridos ou modificados, encontram-se afetos à atividade operacional de outras sociedades.

- Investimento inicial / Aumento da capacidade de produção

Para além de parte do investimento ser, manifestamente, investimento de substituição, ferramentas e equipamentos periféricos diversos de utilização transversal a toda a instalação, não foi demonstrado, relativamente a todo o investimento, o potencial aumento da capacidade produtiva da empresa, e pela análise realizada, não se lhe reconhece sequer aptidão para esse concreto efeito. Relembramos que o sujeito passivo apenas associou o investimento ao aumento da qualidade dos produtos técnicos produzidos e a redução dos prazos de entrega. É, claramente, investimento de manutenção.

- Ativos intangíveis

Para além do facto de não se encontrar integrado em nenhum projeto de investimento inicial, também não se qualifica como "despesa com transferência de tecnologia" o investimento em ativos intangíveis (antivírus Kaspersky e Office home), pelo que, não consubstanciam aplicações relevantes.

- Criação de postos de trabalho e sua manutenção

O investimento realizado não proporcionou a criação de postos de trabalho nem a sua manutenção pelos três períodos seguintes, quer considerando a totalidade dos funcionários, quer considerando apenas os funcionários ao abrigo de contrato sem termo.

Para além disso, a empresa registou uma diminuição do número de trabalhadores ao seu serviço, quer em termos globais quer apenas dos trabalhadores com contrato sem termo, nos anos 2018 e 2020.

Por fim, quer a aquisição dos novos equipamentos quer as obras realizadas no edifício não contribuíram, de per si, para a contratação de novos funcionários já que, conforme invocado pelo sujeito passivo, o investimento realizado apenas contribuiu para a contratação de um novo funcionário com o cargo de diretor técnico. Assim, não se consegue estabelecer, nem o sujeito passivo demonstrou, o nexo de causalidade entre a realização dos investimentos e a referida contratação, sendo que, uma tal função está normalmente associada à atividade como um todo e não apenas à que decorre do investimento realizado e considerado elegível.

III.1.1.6. Quantificação das correções

Nos termos do n.º 2 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na sua parte relativa aos princípios gerais, "os benefícios fiscais (...) caducam (...), quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário".

Assim, a totalidade da dotação de RFAI constituída no período 2017, montante de € 83.894,76 é ilegítima, mostrando-se indevidas as deduções declaradas nos períodos 2017, 2018, 2019 e 2020, conforme exposto no mapa seguinte.

Atendendo que o presente procedimento incide apenas sobre os anos 2017, 2018 e 2019, a correção à dedução declarada no ano 2020, sendo resultante de um ajustamento decorrente da correção da dotação do RFAI apurada no ano 2017, será concretizada através de procedimento posterior.

III.1.2. Deduções à coleta – DLRR

III.1.2.1. Enquadramento do benefício fiscal

A Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) encontra-se regulamentada pelos artigos 27.º a 34.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do RGIC [Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (2014-2020)], conforme determina

o artigo 27.º do CFI.

A regulamentação do regime da DLRR é efetuada, ainda, pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, por forma a assegurar a aplicação integral das regras previstas no RGIC.

O artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, dispõe que "para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do Código Fiscal do Investimento, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um investimento inicial, tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da presente portaria", a qual remete para a alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, ou seja,

"investimentos relacionados com:

- a) A criação de um novo estabelecimento,*
- b) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente,*
- c) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou*
- d) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente".*

Segundo o artigo 28.º do CFI, podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de

natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Sejam micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003;*
- b) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- c) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- d) Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 30.º do CFI (redação anterior à Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro), consideram-se aplicações relevantes, para efeitos do regime da DLRR, "os ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

- a) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiras e areiros em projetos de indústria extrativa;*
- b) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;*
- c) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo;*
- d) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
- e) Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público."*

Refira-se que, apenas com a Lei n.º 2/2020, de 31 de março (OE 2020), se passou a admitir como aplicações relevantes alguns ativos intangíveis (despesas com "transferência de tecnologia").

O benefício fiscal associado ao regime da DLRR prevê uma dedução à coleta do IRC de até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º do CFI, no prazo de dois anos, no caso da DLRR 2014 a DLRR 20171, contados a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos, conforme n.º 1 do artigo 29.º do CFI, até à concorrência de 50% da coleta IRC (n.º 4 do artigo 29.º do CFI).

Neste sentido, nos anos 2015 e 2016, o sujeito passivo procedeu à dedução à coleta dos montantes de € 54.115,18 e € 19.905,82, respetivamente, incluídos no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC.

O valor das reservas a constituir em contas do capital próprio será de € 541.151,80 e € 199.058,20, relativas aos resultados retidos gerados nos anos 2015 e 2016, respetivamente, sendo estes os montantes que terão de ser reinvestido até ao ano 2017 e 2019, respetivamente.

Segundo a alínea a) do artigo 34.º do CFI, a não concretização da totalidade do investimento nos termos previstos no artigo 30.º até ao termo do prazo previsto no n.º 1 do artigo 29.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos qual é adicionado ao montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.

Se para o investimento realizado no ano 2017, o sujeito apresentou um relatório para efeitos do disposto no 1 e 2 do artigo 25.º do CFI (RFAI), de nove páginas, embora se tenha limitado, praticamente, a identificar tipologia do investimento e o seu enquadramento, relativamente ao investimento realizado nos anos 2016, 2018 e 2019, o sujeito passivo apenas enviou os "mapas de auxílio controlo e quantificação ao RFAI e DLRR relações dos investimentos e respetivos extratos contabilísticos, embora tenha sido solicitado, através do ofício n.º ... (anexo 8). o "suporte documental integrado no processo de documentação fiscal a que se refere artigo 130.º do Código do IRC, em conformidade com o determinado pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 33.º do CFI identifique discriminadamente as aplicações relevantes objeto de reinvestimento, bem como, outros elementos considerados relevantes, que justifiquem os montantes deduzidos nos anos 2015 e 2016".

Posteriormente, presencialmente, apresentou as faturas e outros documentos de suporte relativos a esses investimentos tendo informado, verbalmente e sem qualquer demonstração, que estes se enquadravam mesma tipologia do investimento realizado no ano 2017, ou seja, aumento da capacidade produtiva.

Conforme resulta do que acaba de se expor, tem que se considerar, desde logo, incumprido o requisito exige uma identificação clara e inequívoca do investimento realizado, designadamente e para além identificação dos ativos que constituem o projeto de investimento, os seus objetivos concretos demonstração do enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, que é fundamental obviamente, deveria anteceder a dedução à coleta do respetivo benefício fiscal, o que não aconteceu.

Não basta elencar objetivos genéricos e discriminar investimentos "avulsos" por respeitarem a intervenções pontuais na instalação industrial pré-existente. Impõe-se a identificação de um projeto/investimento integrado e agregador, com objetivos e área de intervenção concretamente definidos, de forma a que seja justificado, entre outros, o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial, tal como impõe o artigo 11.º da Portaria 297/2015 de 21 de setembro. Investimento inicial é claramente um investimento de expansão, que exige a reestruturação/redimensionamento da instalação produtiva, e não um mero investimento corrente que sempre é exigido para manutenção de uma atividade desta natureza, motivado pelo desgaste, obsolescência, etc.

De facto, o sujeito passivo apresentou meras listagens, para cada um dos anos, dos investimentos considerados elegíveis para efeitos de quantificação daquele benefício fiscal, não sendo suficiente dizer que se trata do aumento da capacidade instalada para se justificar o enquadramento numa tipologia do investimento inicial. Na realidade e à semelhança do que sucedeu com o RFAI, o sujeito passivo considera elegíveis para benefícios fiscais, praticamente todas as aquisições de ativos, que nada mais representam senão normais investimentos exigidos para a manutenção de uma atividade desta natureza e dimensão.

E na visita efetuada às instalações, para efeito de verificação física dos ativos em que se concretizou o investimento, foi possível observar que tais bens se encontram disseminados por toda a instalação industrial, não se identificado um elemento agregador entre todos eles, que os interrelacione no sentido de constituírem um investimento inicial, distinto e incremental em relação ao pré-existente, conforme se passa a demonstrar através da análise de cada uma das aplicações consideradas relevantes.

III.1.2.2. DLRR-Dedução realizada no ano 2015

No ano 2015 o sujeito passivo deduziu à coleta o montante de € 54.115.18, relativo a DLRR, cujo reinvestimentos foi realizado nos anos 2016 e 2017, conforme quadro infra.

III.1.2.2.1. Análise ao investimento realizado no ano 2016

Relativamente ao investimento realizado neste ano o sujeito passivo apresentou uma listagem com os seguintes equipamentos:

Tal como efetuado com os investimentos apresentados para os anos seguintes, procedemos à verificação física dos equipamentos elencados nesta listagem, no entanto, atendendo que, parte das faturas que titulam a aquisição dos equipamentos neste ano apenas descrevem genericamente os bens adquiridos, foi elaborado auto de ocorrência que consta do anexo 11, com a identificação dos itens que foram indicados pelo sujeito passivo, na pessoa do seu Contabilista Certificado, como sendo aqueles em que se concretizou o reinvestimento. Refira-se que, no âmbito desta verificação, não foi autorizado pelo sujeito passivo a captação de imagens dos equipamentos e das respetivas chapas identificativas.

Deste procedimento resultaram as observações descritas no quadro seguinte:

Face à indisponibilidade do contabilista certificado da sociedade, que acompanhou a diligência, para aguardar pela conclusão do presente termo de ocorrência, ficou acordado o seu envio por correio eletrónico para verificação da conformidade do seu conteúdo e recolha da respetiva assinatura.

Depois de revisto, o sujeito passivo assinou-o, sinalizando "algumas imprecisões", que corrigiu através da elaboração de novo quadro:

O quadro seguinte apresenta um resumo do investimento, agregado pelas diferentes rubricas, de acordo com a ordem seguida na análise.

Conforme exposto de seguida, a globalidade do investimento realizado neste ano não cabe no conceito de investimento inicial, conforme obriga o artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, tal como definido nos termos da al. d) do n.º 1 do artigo 2.º da mesma portaria, que, por sua vez, remete para a definição constante da al. a) do parágrafo 49) do artigo 2.º do RGIC, sendo as alterações registadas pelo sujeito passivo no auto de ocorrência, inócuas para as conclusões da análise.

A. Máquinas

Tal como previsto no artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, para efeitos de DLRR, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um investimento inicial, tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da presente Portaria, ou seja, 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.

Relativamente à Prensa Hidr. Univ. Programada Mod P2000 TS, o primeiro item da listagem, verifica-se que foi alienada no ano 2020, conforme demonstra o respetivo mapa de mais valias e menos valias.

Conforme determina o n.º 5 do artigo 30.º do CFI, as aplicações relevantes em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos devem ser detidas e contabilizadas de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, por um período mínimo de cinco anos. Quando ocorra a transmissão onerosa dos ativos em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos antes de decorrido o prazo, o sujeito

passivo deve reinvestir, no mesmo período de tributação ou no período de tributação seguinte, o respetivo valor de realização em aplicações relevantes, os quais devem ser detidos, pelo menos, pelo período necessário para completar aquele prazo. O sujeito passivo não demonstrou o reinvestimento do valor resultante da alienação da prensa em aplicações relevantes.

Quanto à máquina de Costura Durkopp Adler 888 Agulha, segundo item da listagem, verifica-se que foi adquirida na sequência da alienação, nesse mesmo ano, de três máquinas de costura usadas, conforme respetivo mapa de mais valias e menos valias, complementado com as faturas de venda n.º FM16/160029 e FM16/160455 (anexo 5), configurando um mero investimento de substituição.

Os seguintes treze itens da listagem respeitam a:

- um humidificador mod 241 S;
- um leister Soprador Ar Quente;
- um aparelho de cortar Fita BIMA A690;
- uma máquina de moldar contrafortes;
- duas escovadeiras veio longo;
- uma máquina fechar calcanheiras e lados mod. Cerim;
- uma máquina de montar bicos;
- um secador reativador MOF B e C 421 PS;
- uma prensa; uma cabine de pintura inox c/ filtros;
- um secador I R;
- uma máquina de cardar forro e um forno frio mod 488 PS.

Todos estes equipamentos foram transmitidos pela B... Lda, empresa relacionada com a A..., através da fatura n.º FM16/160088, emitida em 2016-11-02, sem qualquer especificação de marca, modelo, fabricante, número de série de cada equipamento e respetiva data de fabrico (anexo 9), não sendo possível aferir se o equipamento foi adquirido no estado novo ou usado.

Solicitado ao sujeito passivo a demonstração, relativamente a cada item, da sua aquisição no estado de novo, conforme exigido pelo n.º 1 do art.º 30.º do CFI, respondeu nos seguintes termos (anexo 7-13.ºpedido):

"O que poderemos dizer é que nem sempre o ano de fabrico corresponde ao ano de aquisição, mas, de facto, aqueles bens foram adquiridos no "estado de novo". Mas, nesta altura, passados que são 5 anos, não estamos a identificar os meios para provar o estado

a que nos referimos. Para nós, a melhor forma de comprovar o estado dos bens é a verificação física."

O procedimento de verificação física do investimento já referenciado (conforme auto de ocorrência, anexo 11, permitiu evidenciar que, relativamente aos equipamentos cuja chapa identificativa do ano de fabrico era visível, os anos de fabrico indicados são, 2003, 2006, 2008, 2010 e 2011, ou seja, é evidente o lapso temporal entre o ano de fabrico e o ano de aquisição das máquinas (2016).

Repare-se que, a dedução de benefícios fiscais automáticos é despoletada, no caso da DLRR, pela declaração de rendimentos Modelo 22 em que é invocado o direito aos mesmos, pelo que, o ónus de provar o direito a usufruir destes benefícios fiscais é, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, dos sujeitos passivos, e passa pelo cumprimento das obrigações previstas nos respetivos regimes e na prestação dos esclarecimentos adicionais considerados necessários.

Sendo um dos pressupostos do direito ao benefício fiscal que os bens em que se concretize os reinvestimentos sejam adquiridos em estado de novo, seria expectável que, em face do intervalo de tempo decorrido desde o ano de fabrico dos equipamentos até ao ano do investimento (2016), o sujeito passivo estivesse em condições de justificar o estado em que se encontravam nessa data. Até porque, a fornecedora B... é uma empresa relacionada, ocupa as instalações do sujeito passivo no âmbito de um contrato de arrendamento, tem como maior cliente o próprio sujeito passivo, e partilha o mesmo administrador/gerente e contabilista certificado.

Nestas circunstâncias, e em face das legítimas dúvidas acerca do estado dos bens em que se concretizou o investimento, o sujeito passivo não só tinha a obrigação, como, facilmente poderia dissipar essas dúvidas.

Pese embora tal facto, em 10 de novembro de 2021 teve que ser enviado ofício..., à sociedade B... Lda, solicitando informação sobre esta matéria (anexo 12).

Em 11 de dezembro de 2021, um mês após envio do ofício, a B... Lda apresentou os elementos solicitados, que se sistematizam no quadro seguinte:

Verifica-se assim que as máquinas alienadas à A... no ano 2016, foram adquiridas pela B... no ano 2011, encontravam-se registadas em contas do ativo fixo tangível desta sociedade, exceção para o soprador de ar quente, e foram objeto de depreciações nos anos em que estiveram na sua posse.

Relativamente ao soprador de ar quente, a sua aquisição foi reconhecida como um gasto, isto é, a empresa reconheceu que este bem esgotou a sua utilização no próprio período.

Nesta matéria há que atender ao disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 30.º do CFI, segundo a qual os ativos fixos tangíveis só são considerados aplicações relevantes se tiverem sido adquiridos em estado novo, ou seja, não podem ter sido adquiridos em estado de uso.

Em princípio, é facilmente perceptível, por parte de quem adquire, se os bens se encontram em estado de novo (as chamadas aquisições em 1ª mão), ou se são usados (em 2ª mão), pelo que, a dúvida é normalmente colocada no controlo efetuado a posteriori. Por tal motivo, a 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 RFAI ou de qualquer outra empresa (Processo n.º 0 2015 002015, PIV n.º 8949, com Despacho de 2015-07-07, da Diretora de Serviços).

Ora, quanto aos ativos adquiridos à B..., para além do ano de fabrico, há que ter em conta que tais bens se encontravam classificados naquela empresa como ativos fixos tangíveis (ativo não corrente) e a ser depreciados desde 2011. Os AFT são itens detidos para uso na atividade operacional, com carácter de continuidade ou permanência, e com exceção dos terrenos, possuem normalmente uma vida útil limitada. A depreciação em função da vida útil ou utilização esperada, tem subjacente o princípio da correlação entre rendimentos gerados pelo AFT e gastos decorrentes do seu uso.

Não resta assim qualquer dúvida de que:

- Os equipamentos foram adquiridos à B... em estado de uso, aliás, em avançado estado de uso, uma vez que, estavam a ser utilizados no âmbito da atividade operacional daquela empresa desde 2011, ou seja, há cerca de 6 anos;

- Tal realidade teria que ser, obrigatoriamente, do conhecimento dos responsáveis de ambas as empresas e do seu contabilista certificado, encontrando-se espelhada nos elementos remetidos pela B... em resposta ao ofício que lhe foi remetido para o efeito.

Por fim, neste grupo das "máquinas", temos ainda aquisição de um monitor para máquina de Corte FE400 e uma Máquina de Corte Teseo.

O monitor corresponde a um mero componente acoplado a uma máquina de corte. Relativamente à máquina de corte TESEO, para além da fatura de aquisição designar "máquina reparada" verificamos que esta se encontra contabilizada na conta 43139 - Equipamento básico grandes reparações, isto é, mais uma vez, não estamos perante a aquisição de equipamento novo, conforme exige o n.º 1 do artigo 30.º do CFI, antes perante a reparação de um equipamento usado.

B. Equipamento Informático

Neste grupo encontra-se a aquisição de uma fotocopiadora impressora KM BIZ, com alimentador e armário, um computador intel core i7, onde se inclui o sistema operativo Windows, office home, teclado monitor e disco, um Aple Mc book Pro, um computador desktop e uma impressora Digital a Cores Icube.

Trata-se de equipamentos administrativos, não associados a qualquer investimento inicial, pelo que, também não podem ser elegíveis em sede de DLRR.

A. Moldes

Conforme já referido, os moldes utilizados em máquinas de injeção para a produção de solas não são mais que meros componentes de ativos fixos tangíveis que, de forma isolada, não produzem qualquer bem.

Efetivamente, a aquisição de moldes representa uma aquisição de ferramentas, diretamente associadas à produção de cada coleção de calçado, o que, naturalmente, sofre alterações em cada ciclo produtivo, de acordo com as modificações de cada coleção, consubstanciando uma ferramenta de uso corrente e constante da empresa, integrando o custo específico dos bens produzidos.

Verifica-se ainda, da análise à conta 4371 - Ferramentas e Utensílios, que o sujeito passivo submeteu, para efeitos deste benefício, a totalidade dos moldes adquiridos nesse ano, assumindo assim que, todos os moldes adquiridos respeitam a investimento inicial/incremental, como se a empresa não necessitasse de moldes para a sua atividade corrente pré-existente, o que parece manifestamente inverosímil.

Assim, conforme fundamentos já expostos no ponto III.1.1.4.3, o investimento em isolado em moldes não serão aceites como aplicações relevantes para efeitos de DLRR, por não respeitar a um investimento inicial.

B. Mobiliário e telemóvel

O investimento em mobiliário, representado numa única fatura, designa:

Um aparador com portas e prateleiras para sala de formação

Um aparador com portas e prateleiras para sala de reuniões

Um tampo em madeira para bancada controlo qualidade

-- Bancada em madeira para mesa de embalagem

- 6 tampos para mesa de acabamento

- Tampo de secretária

O investimento no telemóvel respeita a um Apple Iphone 7 plus.

Todos estes itens foram distribuídos pela fábrica, não estando nem se vislumbrando que possam estar associados a qualquer projeto ou estratégia de investimento destinada a expandir a capacidade de produção da unidade fabril.

Portanto, para além de o sujeito passivo não ter logrado demonstrar de que forma, todas estas aquisições, respeitam a um investimento inicial, tal como definido na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, neste caso, relacionados com a tipologia poi si indicada de aumento da capacidade do estabelecimento, verifica-se ainda que, a maior parte dos itens adquiridos se encontra expressamente excluída deste regime de

benefícios fiscais (DLRR), não podendo sequer ser consideradas aplicações relevantes, assumindo especial destaque, a aquisição de equipamentos usados à entidade relacionada B...

III.1.2.2. Análise ao investimento realizado no ano 2017

Para efeitos do investimento em sede de DLRR o sujeito passivo apresentou o seguinte mapa:

Conforme fundamentos expostos no ponto III.1.1.3. o investimento realizado na melhoria do edifício, com a necessária reposição e substituição de materiais, a aquisição de máquinas, moldes, equipamento informático e mobiliário, não cabem no conceito de investimento inicial, conforme obriga o artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e n.º 3 do artigo 17.º do RGIC.

Pelo exposto, o investimento realizado no ano 2017, no montante de € 333.064,85 também não poderá ser elegível, para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015.

III.1.2.3. DLRR-Dedução realizada no ano 2016

No ano 2016 o sujeito passivo deduziu à coleta o montante de € 19.905,82, a que correspondeu a constituição e uma reserva especial de € 199.058,20. O reinvestimento deste montante foi concretizado nos anos 2018 e 2019, conforme quadro infra.

Note-se que o investimento a realizar nos dois anos seguintes deveria, pelo menos, igualar o montante da reserva constituída, tendo ficado aquém em € 2.328,21.

III.1.2.3.1. Análise ao investimento realizado no ano 2018

Relativamente ao investimento realizado neste ano o sujeito passivo apresentou uma listagem com os seguintes investimentos:

Juntamente com esta listagem o sujeito passivo apresentou as faturas, orçamentos, contratos, relativos a cada bem, respetivos extratos de lançamentos contabilísticos e mapas designados "mapas de auxílio controlo e quantificação ao RFAI e DLRR para cada ano (anexos 8 e 10).

Relativamente a este investimento, para efeitos de análise, agruparemos em:

Relativamente ao primeiro grupo encontramos uma máquina de conformar canos de botas a frio, uma máquina de gravação, um secador, que se encontra numa cabine no exterior do edifício junto ao compressor, uma máquina de teste de fuga de ar e cortantes.

Estamos, pois, perante aquisições isoladas, distribuídas por toda a fábrica, que não consubstanciam o conceito de investimento inicial, não se concebendo, de que forma, por si só, contribuem para o aumento da capacidade de produção da empresa.

Quanto aos cortantes, para além do acima referido, constituem uma ferramenta de utilização numa máquina, cuja vida útil está estritamente associada à coleção que visam produzir, sendo, portanto, uma ferramenta de substituição e de investimento corrente numa empresa de calçado, sem cabimento, uma vez mais, no conceito de investimento inicial.

Tal como as máquinas, o equipamento informático, onde se inclui um Notebook, afeto a uma funcionária de escritório, que desempenha funções de planeamento, comercial e administrativa, outro computador afeto a uma funcionária de escritório, um PC Touch afeto à secção de produção, uma impressora de escritório, uma impressora de etiquetas e um tablet, ambos afetos ao armazém, também consubstanciam aquisições isoladas e distribuídas por toda a fábrica, sem cabimento no conceito de investimento inicial, necessariamente um investimento distinto e incremental (de expansão), não se concebendo, de que forma contribuíram para o aumento da capacidade de produção da empresa.

Quanto ao software, apenas com a Lei 2/2020, de 31 de março (orçamento do estado 2020) se passou a admitir como aplicações relevantes para efeitos de DLRR alguns ativos intangíveis (transferência de tecnologia). Até esse ano apenas eram admissíveis como aplicações relevantes aquisições de ativos tangíveis.

Os moldes adquiridos neste ano, à semelhança dos adquiridos nos anos anteriores, não são mais do que ferramentas e utensílios (como a própria contabilização reflete) de máquinas de injeção de solas. Estes investimentos são necessariamente contínuos na atividade da empresa, associados a alterações constantes dos modelos e coleções que a A... fabrica, e que, como já referido, se encontram a funcionar nas instalações fabris de outras unidades produtivas, neste caso, dos respetivos fornecedores.

Por fim, no que se refere à aquisição do televisor LCG Led e respetivo cabo HDMI, instalado na designada sala de amostras já existente da sociedade, a sua elegibilidade para efeitos de DLRR está subordinada ao seu enquadramento no âmbito do conceito de "investimento inicial", considerado de uma forma global, nos termos da citada alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

III.1.2.3.2. Análise ao investimento realizado no ano 2019

Relativamente ao investimento realizado neste ano o sujeito passivo apresentou uma listagem com os seguintes investimentos:

Relativamente a este investimento, para efeitos de análise, agruparemos em:

No que respeita às duas máquinas adquiridas, estamos perante aquisições isoladas, que não consubstanciam o conceito de investimento inicial. Ademais, conforme consta do mapa de mais-valias que consta do anexo 5, verifica-se que, no ano 2019, o sujeito passivo alienou uma máquina de cardar, cuja aquisição havia ocorrido em 2001, sendo de concluir que, a máquina de cardar adquirida neste ano, no montante de € 95.750,00 (96% do investimento em máquinas), incluída no investimento elegível, veio substituir a alienada.

Conforme já referido, o conceito de investimento inicial não compreende investimento de reposição ou substituição. De facto, enquanto que o primeiro é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, visando a expansão da atividade desenvolvida, o investimento de substituição visa substituir equipamentos usados ou obsoletos por equipamentos novos com características semelhantes, ainda que melhorados (é um investimento de manutenção da atividade pré-existente).

Os moldes como já referido, não são mais do que ferramentas e utensílios (como a própria contabilização reflete) de máquinas de injeção de solas. Estes investimentos são necessariamente contínuos na atividade da empresa, associados a alterações constantes dos modelos e coleções produzidos, logo, são sempre investimentos de substituição.

O equipamento informático, onde se inclui um surface, um componente do servidor e software, também consubstanciam aquisições isoladas, sem qualquer relação com uma estratégia de investimento inicial de aumento da capacidade de produção.

Quanto ao software, sendo um ativo intangível, não é admitido como aplicação relevante para efeitos de DLRR neste ano.

Conforme fundamentos expostos anteriormente, o investimento realizado no ano 2019 não tem enquadramento no âmbito do conceito de "investimento inicial" ou não é considerado aplicação relevante, não sendo elegível para efeitos de DLRR.

III.1.2.4. Resumo dos incumprimentos do regime DLRR

Resumindo, a globalidade do investimento relacionado pelo sujeito passivo em sede de DLRR não poderá ser aceite pelos seguintes motivos:

- Investimento inicial / Aumento da capacidade de produção

Para além de parte do investimento ser, manifestamente, investimento de substituição, ferramentas e equipamentos periféricos diversos, tratam-se, na generalidade, de aquisições isoladas, de utilização transversal a toda a fábrica, sem identificação de um projeto/investimento integrado e agregador, com objetivos e áreas de intervenção concretamente definidos, de forma a que seja justificado o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial, tal como impõe o artigo 11.º da Portaria 297/2015 de 21 de setembro, neste caso, o potencial aumento da capacidade produtiva da empresa.

Efetivamente, o que se verifica é uma tendência em "varrer" praticamente todas as aquisições de bens de investimento para os benefícios fiscais disponíveis, mesmo os expressamente excluídos pelo regime, confundindo a facilidade em deduzir benefícios fiscais automáticos à coleta do IRC, com a desnecessidade de prestar contas pelo imposto que, dessa forma deixou de pagar, não justificado pela assunção de qualquer risco no incremento/expansão da atividade desenvolvida. Essa era a principal condição imposta, e não foi cumprida.

- Aplicação relevante expressamente excluída do regime

Os equipamentos adquiridos à empresa relacionada B... Lda e os ativos intangíveis, para além de não se enquadrarem no conceito de investimento inicial, não consubstanciam aplicações relevantes para efeitos de DLRR, por se encontrarem excluídos do âmbito do artigo 30.º do CFI. De acordo com a redação deste artigo à data, apenas são consideradas aplicações relevantes as adições de ativos fixos tangíveis adquiridos no estado de novo. Quer os responsáveis legais do sujeito passivo, quer o seu contabilista certificado, têm perfeito conhecimento desta circunstância, pelo que, nunca poderiam considerar este investimento elegível para efeito de DLRR. Retirando estes equipamentos, por serem usados, e os moldes ao investimento considerado em

2016, nada resta que possa ser considerado um investimento inicial suscetível de consubstanciar uma expansão da atividade da empresa.

Verifica-se ainda, e conforme já referido anteriormente, que os moldes constam como aplicações relevantes em todos os anos analisados, sendo que indubitavelmente, estão associados à atividade corrente que sempre foi desenvolvida por esta empresa, sendo uma necessidade constante e fundamental, que varia em função dos modelos de calçado produzidos.

Por fim, conforme demonstra o quadro seguinte, praticamente todo o investimento realizado nestes quatro anos foi considerado para efeitos de DLRR/RFAL, como se fosse possível uma instalação industrial subsistir sem constantes investimentos na manutenção da fonte produtora.

III.1.2.5. DLRR - Resumo correções

Nos termos da 1. a) do art.º 34.º do CFI, a não concretização da totalidade do investimento nos termos previstos no artigo 30.º até ao termo do prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 29.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.

Nestes termos, a falta de reinvestimento das reservas constituídas nos anos 2015 e 2016, implicam a correção das deduções à coleta declaradas pelo sujeito passivo nesses dois anos, nos montantes de € 54.115,18 e 19.905,82, respetivamente, conforme esquematizado no quadro seguinte.

III.1.2.6. Juros compensatórios

Assim, para além do imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, conforme disposto na alínea a) do artigo 34º do CFI, são devidos os correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, devido à não concretização do investimento nos termos previstos no artigo 30º do CFI até ao termo do prazo previsto no nº 1 do artigo 29º do CFI.

Os juros compensatórios são apurados com base na taxa anual de 4%, majorada em 15 pontos percentuais (19%), e contados dia a dia, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 35.º da LGT, de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{imposto} \times \text{taxa} \times \text{número de dias em falta} + 365$$

O número de dias em falta é apurado atendendo ao termo do prazo de entrega da declaração do período da dedução e a data do suprimento ou correção da falta que motivou o retardamento da liquidação, que, em caso de inspeção, se considera suprida ou corrigida a partir da data do levantamento do auto de notícia, conforme demonstrado no quadro infra:

Assim, nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI, os juros compensatórios devidos são majorados em 15 pontos percentuais, ascendendo a € 57.634,89 e € 17.418,41, nos anos 2015 e 2016, respetivamente, devendo ser inscritos no campo 366 (e campo informativo 366-B) do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos períodos de 2017 e 2018, respetivamente.

III.2. EM SEDE DE IRC - MATÉRIA COLETÁVEL

III.2.1. Depreciações

(...)

IX.2. ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO EXERCIDO E CONCLUSÕES

(...)

1. Desenvolvimento do procedimento inspetivo

A propósito da extensão do procedimento inspetivo, realizado a coberto de ordens de serviço emitidas para os períodos de tributação de 2017, 2018 e 2019, todas de âmbito parcial - IRC e especialmente vocacionadas para o controlo de benefícios fiscais, tendo sido ainda emitido um despacho para 2016, para efeito da confirmação exigida pela alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CFI, a efetuar em 2017 por respeitar à DLRR de 2015, vem o sujeito passivo alegar que, "de modo a evitar a redundância dos procedimentos inspetivos, não pode ser realizada mais do que uma inspeção externa relativamente aos mesmos anos e ao mesmo imposto."

Efetivamente, começa o sujeito passivo por questionar o alargamento do procedimento inspetivo, concretamente, no que respeita à abertura do despacho externo n.º DI2021..., que incidiu sobre o ano 2016, com objetivo de "consulta, recolha e cruzamento de elementos" para efeito da "análise do investimento em que se concretizou parte da DLRR de 2015...", bem como, da abertura da ordem de serviço externa n.º 2021..., que incidiu sobre o ano 2017, com âmbito parcial (IRC).

Relativamente ao despacho, refere o sujeito passivo que a empresa já havia sido alvo de um procedimento inspetivo externo, incidente sobre o ano 2016, "... no âmbito do qual foram validados todos os factos relativos ao IRC 2016", onde se incluem os investimentos efetuados nesse ano relativos à DLRR de 2015.

De facto, em 2017 a sociedade foi alvo de um procedimento inspetivo externo de controlo declarativo, credenciado pela 012017..., que incidiu sobre o ano 2016. Deste procedimento resultaram correções realizadas em sede deste imposto.

O presente procedimento inspetivo nunca teve por objetivo comprovar os factos tributários declarados ou que devessem ser declarados em 2016, e conforme verificável pela análise deste relatório, apenas foram realizadas correções tributárias sobre os anos 2017, 2018 e 2019. O despacho que incidiu sobre o ano 2016 visou, exclusivamente, a consulta recolha e cruzamento de elementos, conforme claramente evidenciado no exemplar assinado pelo representante do sujeito passivo, e, portanto, os elementos declarados pelo sujeito passivo em sede de qualquer imposto nesse ano não sofreram qualquer alteração em virtude do presente procedimento inspetivo.

Neste âmbito é importante atender ao disposto no n.º 4 do artigo 63.º da LGT que, apesar de não permitir a abertura de mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, estabelece algumas exceções, nas quais se incluem, entre outras:

"salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos", ou, se este visar a "confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária".

Indubitavelmente, o despacho em questão cabe, desde logo, na primeira exceção enunciada, já que visou, exclusivamente, a consulta recolha e cruzamento de elementos, mas não bastasse, também cabe na segunda, isto porque, especificamente, restringiu-se à confirmação dos pressupostos de um direito que o sujeito passivo invocou perante a administração tributária, neste caso, do cumprimento dos pressupostos legais para beneficiar da dedução à coleta do benefício fiscal DLRR declarado no ano 2015, que é efetuada em 2017, nos termos e para os efeitos do artigo 34.º do CFI. A DLRR é um benefício fiscal automático, despoletado pela declaração apresentada pelo sujeito passivo, onde invoca o direito ao mesmo, no entanto, a sua dedutibilidade depende do cumprimento de um conjunto de condições legais, a

concretizar no próprio período e em períodos posteriores, designadamente, a realização de investimento elegível no período de tempo concedido para o efeito, nos

termos previstos no n.º 1 do artigo 30.º do CFI e do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que cumpre à AT verificar.

Não restam dúvidas de que, ao abrigo do despacho externo n.º 012021..., encontrava-se a AT perfeitamente legitimada para proceder à análise dos investimentos realizados no ano 2016, considerados pelo sujeito passivo como elegíveis para reinvestimento dos lucros retidos e deduzidos à coleta no ano 2015 a coberto do benefício fiscal DLRR. Como o prazo para reinvestimento terminou em 2017, seria esse o ano em que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CFI, teriam que ser avaliadas as condições impostas pelo regime no sentido de as confirmar, ou, em caso de incumprimento, promover a reposição dos benefícios fiscais deduzidos em 2015. Pelo que, ao contrário do que conclui o sujeito passivo, os investimentos efetuados no ano de 2016 e relativos à DLRR de 2015, não foram validados pelos SIT no âmbito da ação inspetiva externa que incidiu sobre o ano de 2016, não tinham que o ser porque são fiscalmente inócuos naquele ano, nem, evidentemente, o respetivo relatório de inspeção tributária se lhes refere. E tanto assim é que, apesar de alguma dilação provocada pelo sujeito passivo³, os documentos foram apresentados e o respetivo investimento exibido à AT.

Relativamente à ordem de serviço externa que incidiu sobre o ano 2017, refere o sujeito passivo que foi alvo de diversas inspeções externas anteriores, que incidiram sobre esse ano e das quais não resultaram quaisquer correções tributárias.

Efetivamente, para além da 012021..., que credenciou o presente procedimento inspetivo, para o ano 2017 o sujeito passivo foi alvo dos seguintes procedimentos inspetivos:

Chamando novamente à colação o n.º 4 do artigo 63.º da LGT, este apenas restringe a abertura de mais de um procedimento externo de fiscalização se respeitar ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, sendo, como decorre da própria letra da lei, estas três condições cumulativas. Antes de mais, excluímos logo à partida o anterior procedimento inspetivo interno (012017...) sobre o qual não incide a restrição imposta pelo artigo 63.º da LGT por se tratar de um procedimento interno. Quanto aos restantes procedimentos inspetivos apresentados no quadro, apesar de externos, incidiram sobre um imposto distinto do atual, o IVA. Ao contrário do IRC que é um imposto periódico, o IVA caracteriza-se por ser um imposto de obrigação única e pagamento periódico (neste caso mensal), pelo que, apurando o sujeito passivo créditos sucessivos e solicitando os respetivos reembolsos, estará, naturalmente, como os demais, sujeito a frequentes ações de validação e verificação dos pressupostos para o seu deferimento, credenciadas por ordens de serviço de âmbito parcial porque especificamente emitidas para esse efeito. Como é facilmente perceptível, as matérias em análise nestas ordens de serviço não coincidem com as matérias objeto de análise neste procedimento, logo à partida, porque estamos perante impostos distintos, não se verificando, mais uma vez, a limitação imposta pelo n.º 4 do artigo 63.º da LGT.

(...)

III. Investimento em ativos isolados

Manifesta a sua discordância com a caracterização do investimento, considerando os ativos em que foi concretizado o investimento "ativos plenamente enquadrados numa estratégia global de investimento iniciada em 2017/2017, em que todas as aquisições foram planeadas e realizadas com vista a contribuir para o objetivo principal de aumento da capacidade produtiva da empresa definida estrategicamente pela administração.", não se tratando de investimentos em ativos isolados.

E justifica esta discórdia com a seguinte argumentação: "Naturalmente, na realidade das empresas, o alcance deste objetivo não implica necessariamente a realização de investimentos apenas num determinado setor do processo produtivo ou a criação de uma linha de produção adicional. Na verdade, como no caso em apreço, tal objetivo (de aumento substancial, e não de aumento marginal, da capacidade) pode ser alcançado através da realização de um conjunto de investimentos em vários setores (desde a aquisição de diversas máquinas, equipamentos e moldes, à ampliação das instalações fabris através da adaptação do edifício adquirido para permitir a reestruturação dessas instalações), devidamente estruturado, com vista a incrementar a capacidade nomeadamente das áreas que se encontram subdimensionadas. Se for tida em consideração, como é devida, esta realidade empresarial e as demais explicações apresentadas ao longo da inspeção, conclui-se que as faturas apresentadas correspondem àquelas que titulam a aquisição dos ativos considerados elegíveis para efeitos de RFAI e DLRR por terem sido imprescindíveis ao cumprimento do

objetivo global e principal do projeto de investimento, e não um conjunto de faturas avulsas ou de ativos isolados. Ainda que não se possam encontrar todos fisicamente conexos, ou próximos, os ativos considerados elegíveis no âmbito deste projeto de investimento concretizado ao longo dos vários anos têm o denominador comum de terem sido adquiridos com o propósito de aumentara capacidade da empresa. Os que não se enquadravam no âmbito deste projeto de investimento foram inviamente excluídos."

Ora, conforme largamente explanado ao longo deste relatório, não se pode concordar com a posição defendida pelo sujeito passivo. Com efeito, os benefícios fiscais RFAI e DLRR têm objetivos próprios e distintos dos subjacentes aos normalmente exigidos no âmbito da normal dinâmica empresarial, pois tais benefícios destinam-se a apoiar investimento de expansão das atividades (e que crie postos de trabalho, no caso do RFAI) e não investimentos de manutenção das atividades pré-existentes. É esse o conceito de investimento inicial, que também deve ser distinto e incremental e não investimento nos vários setores da instalação já existente, que não passa de investimento corrente sem o qual essa instalação não subsiste (investimento de manutenção, substituição, complementar, de reposição, etc). Além disso e entre outros, tem que ser investimento novo e não aquisições de bens usados (no caso, adquiridos a empresa relacionada), etc.

De facto, conforme relatado no ponto III.1.1.3. do PRIT, "na visita efetuada às instalações, realizada para efeitos de verificação física dos ativos em que se concretizou o investimento, foi possível observar que tais bens se encontram disseminados por toda a instalação industrial, não se identificado um elemento agregador entre todos eles, que os interrelacione no sentido de constituírem um investimento inicial, distinto e incremental em relação ao pré-existente, consubstanciando investimentos correntes, conforme se passa a demonstrar através da análise de cada uma das aplicações consideradas relevantes"

Obviamente, para justificar o cabimento do investimento no conceito de investimento inicial, enquadrando-o na tipologia de aumento da capacidade do estabelecimento, não basta ao sujeito passivo indicar o propósito que terá sustentado a sua aquisição. Este é uma mera formulação de uma intenção, como tal, incomprovável. Terá que o demonstrar, apresentando um conjunto de evidências alicerçadas em documentos e dados técnicos.

Com efeito, o sujeito passivo não fundamenta aquilo que alega, reduz a argumentação a considerações genéricas e abstratas sem apresentar uma contra-argumentação factual coerente e sem verdadeiramente enfrentar os argumentos que suportam as correções projetadas, se é que o poderia fazer face às evidentes incompatibilidades entre os investimentos realizados e os exigidos pelos regimes de benefícios fiscais em

apreço, pois não é elegível todo e qualquer investimento.

O sujeito passivo termina (ver transcrição supra) referindo-se que a empresa terá realizado outros investimentos, que não apresentou para efeitos de RFAI e DLRR, sem, contudo, os identificar para esse efeito.

A este propósito contrapomos com o quadro apresentado no capítulo III.1.2.4 do PRIT, demonstrando que o investimento apresentado para efeitos de RFAI e DLRR, nos anos 2016, 2017, 2018 e 2019 representou, praticamente, todo o investimento realizado pela empresa, assumindo proporções que rondam os 100% do total das aquisições, ou seja, o restante investimento é completamente insignificante.

De facto, verifica-se que, reiteradamente e ao contrário do que afirma, o sujeito passivo tem considerado a quase totalidade do investimento realizado entre 2016 e 2019 como "investimento inicial", elegível para efeitos de RFAI e/ou DLRR. Como se todos os anos e todos os investimentos fossem investimentos de expansão da atividade, e como se a instalação industrial pré-existente não necessitasse de qualquer investimento para se manter operacional.

Ora, evidentemente, uma qualquer indústria "transformadora necessita de investimento constante na atividade de exploração corrente só para efeito da sua manutenção nos mesmos termos em que já vinha sendo exercida, e essa é que é a realidade empresarial referida pelo sujeito passivo e que se encontra subjacente aos investimentos realizados nestes anos. Todavia, e conforme largamente explicitado ao longo deste relatório, embora sejam investimentos necessários no âmbito da sua atividade, tais investimentos não integram o conceito de investimento inicial (de expansão) e como tal, não poderão ser elegíveis para efeitos dos benefícios fiscais RFAI e DLRR.

IV. Investimento de substituição ou manutenção

Segue abordando o tema de parte do investimento realizado ser de substituição ou manutenção, expondo, "Para além disso, não se trata de investimento de substituição ou manutenção normalmente exigidos pelo normal funcionamento das instalações fabris existentes. Não existiu qualquer substituição de ativos no período em apreço, mas sim a concretização de aquisição de ativos resultantes da necessidade de aumentar a capacidade

para responder às solicitações do mercado, sendo que, na realidade das empresas, nem sempre o aumento da capacidade origina automaticamente o aumento do volume de negócios."

Mais uma vez o sujeito passivo contrapõe os vastos elementos e argumentos expostos no PRIT que classificam parte do investimento como sendo de substituição, com simples manifestação de discordância que só se sem apresentar quaisquer justificações que o provem.

Trazemos aqui apenas algumas das referências mais evidentes expostas no PRIT relativas a investimento de substituição:

- O investimento no edifício resumiu-se à sua melhoria, com a necessária reposição e substituição de materiais (várias faturas designam mesmo isso "substituição de..."), já que o edifício não sofreu qualquer alteração estrutural, para além de estar maioritariamente afeto à atividade de outra empresa, o que, por si só, o excluiria expressamente destes benefícios fiscais;*
- a máquina de costura foi adquirida na sequência da alienação, no mesmo ano, de duas máquinas de costura;*
- a impressora digital a cores, conforme inscrito na própria descrição da fatura e aposto manualmente, foi adquirida para substituição de um equipamento anterior;*
- os moldes não são mais do que ferramentas e utensílios (como a própria contabilização o reflete) de investimento contínuo, usados em máquinas de injeção de solas de terceiros (fornecedores), alguns dos quais resultam de meras adaptações de antigos.*

Estes e outros factos concretos minuciosamente expostos no PRIT permitem concluir que, para além de não integrar qualquer investimento inicial, parte do investimento apresentado é, efetivamente, investimento de substituição, não logrando o sujeito passivo provar o contrário.

V. Investimento no edifício

Seguindo a ordem expositiva apresentada pelo sujeito passivo, relativamente ao investimento no edifício industrial vem ainda clarificar, "...que se trata de obras de adaptação do respetivo imóvel à atividade do SP, atendendo a que o mesmo tinha estado anteriormente afeto a atividades da indústria da cortiça e não de meras obras de melhoria e substituição de materiais, o qual permitiu expandir as instalações fabris da Empresa ao libertar espaço no edifício sede de modo a acomodar os investimentos de expansão relativos às máquinas e demais equipamentos concretizados em 2017 e seguintes."

Esquece-se aqui de referir que o edifício, na sua maioria, se encontra afeto à atividade de outra sociedade, portanto, não se trata de um ativo fixo tangível, mas de uma propriedade de investimento, incumprindo assim a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º (RFAI) e n.º 1 do artigo 30.º (DLRR), ambos do CFI. Além do mais, não se encontrando afeto às instalações fabris nem à exploração corrente do sujeito passivo, as obras aí realizadas estão expressamente excluídas do RFAI, conforme subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Também não cumpre o enquadramento na tipologia de "novo estabelecimento", por si indicada, prevista na al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015, de 21/09, de harmonia com o RGIC, na medida em que não é criada uma atividade independente. Quanto a estes argumentos, devidamente desenvolvidos no RIT, o sujeito passivo nada refere. Ou seja, são aqui, ostensivamente, incumpridas várias normas legais, que o sujeito passivo nega sem qualquer justificação ou fundamento, fazendo letra morta da lei.

VI. Condição de aumento da capacidade produtiva

Quanto à tipologia de investimento inicial no aumento da capacidade produtiva, que o PRIT considera não demonstrada, e em que o investimento efetuado não possui características para que possa ser cumprida, o sujeito passivo vem acrescentar: "Os impactos destes investimentos encontram-se bem notórios na evolução que se registou na atividade da empresa, sendo que, da análise adequada dos indicadores relevantes, conclui-se que não são marginais, mas, marcadamente substanciais. A estratégia de diferenciação pela qual a Empresa enveredou em 2016, através da especialização na produção de produtos técnicos, cuja materialização implicou a concretização dos significativos investimentos em apreço, permitiu à Empresa dar um salto muito significativo em termos de capacidade de produção de produtos técnicos. Caso esta estratégia não tivesse sido seguida, certamente hoje a Empresa continuaria a produzir sobretudo produtos standard, sem valor acrescentado, colocando assim em causa a sua sobrevivência e a manutenção dos seus postos de trabalho, como se tem verificado com outros agentes económicos deste setor."

Desconhecemos os indicadores a que o sujeito passivo se refere, uma vez que ele não os identifica, tal como desconhecemos, porque não é elucidado, de que forma o desenvolvimento de uma estratégia de diferenciação e especialização, por si só, terá induzido o aumento da capacidade de produção. Uma estratégia de diferenciação e especialização permitirá à

empresa, à partida, produzir bens diferentes, destinados a nichos de mercados especializados, eventualmente com maior valor acrescentado, não necessariamente, produzir mais.

Além disso, e uma vez que faz depender a sobrevivência da empresa de uma estratégia de diferenciação da produção, mantendo-se os níveis de atividade sem grandes oscilações, provavelmente abandonou ou reduziu substancialmente a produção dos produtos fabricados anteriormente, pelo que, também por aí, não se antevê qualquer impacto ao nível da capacidade instalada.

VII. Investimento em moldes

No que respeita aos moldes o sujeito passivo alega: "importa deixar mais uma vez claro que se trata de ferramentas específicas necessárias à produção das matérias-primas como solas, aplicações e proteções, que não se encontram disponíveis no mercado, atendendo ao facto de o produto da Empresa corresponder a calçado técnico e não a um mero produto standard. Assim, os moldes adquiridos pelo SP são ferramentas fundamentais, cuja produção implica investimentos avultados, não sendo assim uma ferramenta periférica de uso corrente e de rápida perecibilidade (como é o caso das formas, que não foram consideradas elegíveis para efeitos de RFAI e DLRR). Para além disso, os moldes não se encontram associados à produção de coleções, atendendo a que as matérias-primas produzidas a partir desses moldes não dependem das coleções. Assim, a aquisição dos moldes em apreço, à semelhança dos demais ativos considerados elegíveis para efeitos de RFAI e DLRR, resultou da necessidade de implementação da estratégia global da empresa baseada na especialização nos produtos técnicos, o que requereu o aumento da respetiva capacidade."

Mais uma vez, o sujeito passivo evita enfrentar os argumentos constantes do PRIT, fazendo letra morta da lei também a propósito dos moldes.

Para além de não integrarem qualquer investimento inicial, para além de se tratar de uma necessidade normal e recorrente, recorda-se ainda que nenhum destes moldes se encontra nas instalações do sujeito passivo.

Aliás, o sujeito passivo nem sequer é detentor de máquinas de injeção que permitam utilizar estes moldes.

Conforme informado pelo próprio, estas ferramentas, desde a sua aquisição, estiveram a laborarem instalações de outros operadores económicos (fornecedores), portanto, externamente à sociedade. Na realidade, o sujeito passivo compra as solas fabricadas tal como compra peles e outros componentes para integrar no calçado que fabrica, integrando tais moldes o custo específico dessas solas.

A este respeito o n.º 2 do artigo 22.º do CFI é claro, ao impor como condição que o investimento realizado seja afeto à exploração da empresa, exigindo o n.º 4 do mesmo artigo, alínea c), que o mesmo se mantenha na própria empresa.

Ademais, conforme exposto no quadro seguinte, nos anos 2016, 2017, 2018 e 2019, a empresa incluiu praticamente todas as aquisições de moldes no investimento elegível para efeitos de RFAI/DLRR. Posto isto, para além da restante argumentação, nunca se poderia aceitar que a totalidade do investimento em moldes fosse associada a uma estratégia de expansão da atividade (que neste caso, não existe), e que, sem esta estratégia, o investimento em moldes seria nulo.

VIII. Condição de criação de emprego e postos de trabalho

Por fim aborda a condição de criação de emprego e postos de trabalho, no âmbito do RFAI, da seguinte forma:

"Acresce salientar que, como o SP cabalmente demonstrou no relatório do RFAI, bem como na informação facultada ao longo da inspeção tributária, os investimentos realizados no âmbito da estratégia global para aumento da capacidade, para além da manutenção dos postos de trabalho criados até 2016, proporcionou a criação de um posto de trabalho, relativo ao "Diretor Técnico", altamente especializado na produção de produtos técnicos. Esta conclusão é também corroborada pela informação relativa ao número de trabalhadores do SP no final de cada um dos meses de dezembro de 2016 a 2017, incluída pelos SIT no projeto de relatório: a 31 de dezembro de 2017 a empresa tinha mais um colaborador do que em dezembro de 2016 e comparativamente com a média dos colaboradores no período de dezembro de 2016 a novembro de 2017. Caso não tivesse efetuado este investimento, o SP não teria necessidade de criar este posto de trabalho, continuando a laborar como tinha efetuado até então, produzindo sobretudo produtos indiferenciados. Com efeito, os investimentos realizados proporcionaram a criação do referido posto de trabalho, o que se revelou fundamental ao aumento substancial da capacidade de produção de produtos técnicos.

Quanto à obrigação de manutenção do posto de trabalho criado por efeito do investimento, como os SIT tiveram oportunidade de constar aquando da verificação física dos bens de investimento, o mesmo mantém-se até aos dias de hoje, ocupado pelo mesmo colaborador."

Conforme amplamente explanado no PRIT, em primeiro lugar não é estabelecido, nem demonstrado, o nexo de causalidade entre a realização dos investimentos e a referida contratação. Não se alcança como: a aquisição de uma robô de cardagem de calçado - que até veio permitir a automatização de uma função executada manualmente; a aquisição de uma máquina de costura - que veio substituir outra; a aquisição de uma máquina de rebater; a aquisição de um sofione - usado no processo de colagem das peles; um grupo de lâminas - meros componentes de uma máquina de digitalização e corte de peles; os moldes - usados na atividade produtiva de outras empresas; computadores; servidores; antivírus e por fim a adaptação de um edifício; espoletou a contratação de um diretor técnico. O diretor técnico não veio manobrar qualquer um desses equipamentos e o seu posto de trabalho até se localiza no edifício antigo. Efetivamente, nem o investimento realizado constitui um investimento inicial, de expansão, nem revela qualquer aptidão para criar postos de trabalho, muito menos este cargo específico, que está associado ao estabelecimento como um todo e não ao

investimento em concreto e o sujeito passivo não logrou provar o contrário.

De facto, este posto de trabalho mantém-se até aos dias de hoje, mas à custa da diminuição de outros postos de trabalho. Em dezembro de 2018 a empresa registava menos 3 trabalhadores (abrangidos por contrato sem termo) comparativamente a dezembro de 2017. Em 2019 recuperou um, mas logo no ano seguinte voltou a perder dois trabalhadores nestas condições. Ou seja, em dezembro de 2019, volvido 3 anos, a empresa apresentava um quadro de 55 trabalhadores com contrato sem termo, contra os 59 que apresentou em 2017.

Como é óbvio, não se pode considerar que a empresa criou e manteve os postos de trabalho criados durante os três anos seguintes, conforme exige a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Ora, conforme consta do PRIT, para poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI, o investimento tem que proporcionar a criação de postos de trabalho, e que essa criação de postos de trabalho deve ser feita "à custa" de contratos de trabalho sem termo, única modalidade contratual admitida para o preenchimento de novas funções criadas por um investimento inicial (artigo 140.º do Código do Trabalho). E que pese embora tal facto, o cumprimento daquela condição legal exige a verificação concomitante de acréscimo efetivo do número global de trabalhadores admitidos na empresa em determinado exercício, sob pena de não haver qualquer criação de emprego, mas mera substituição ou mesmo redução do nível de empregabilidade na empresa e na região.

Também neste âmbito a A... não logrou cumprir este objetivo, não revelando o investimento realizado qualquer aptidão para o aumento geral do nível de empregabilidade na empresa (não é um investimento de expansão), tendo-se registado uma diminuição do número total e trabalhadores ao seu serviço nos anos 2018 e 2020, ou seja, durante o período mínimo de manutenção dos postos de trabalho imposto pelo RFAI.

Relembra-se que o RFAI é um auxílio estatal com finalidade regional, excecionalmente permitido, sujeito ao cumprimento de condições rigorosas associadas ao investimento, designadamente, que permita a criação de emprego num contexto sustentável, contribuindo assim para o desenvolvimento das regiões. Nesse sentido é aceite o apoio a projetos de investimento inicial relacionados (entre outros) com o aumento de capacidade de um estabelecimento existente, sendo, como o termo indica (investimento inicial), incremental em relação ao investimento já existente. Não se pretende apoiar investimentos correntes, sejam de funcionamento, de atualização, de substituição ou outros, apenas porque uma empresa procede a uma maior especialização no seu portfólio. Pretende-se sim que os auxílios levem a uma alteração no comportamento das empresas, de forma a exercerem atividade adicional, com o necessário aumento da capacidade, através da expansão de linhas de produção, que levará necessariamente à criação de postos de trabalho adicionais.

VIII. Outras considerações

Quanto aos bens adquiridos no ano 2016 à B... Lda, empresa relacionada com a A..., no estado de usados, considerados pelo sujeito passivo para efeitos de reinvestimento da DLRR constituída no ano 2015, o sujeito passivo não apresenta qualquer consideração. Este investimento, que perfaz o montante de € 89.920,00 e representa 37% do investimento desse ano, encontra-se expressamente excluídos do âmbito da DLRR, por não se considerarem aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º do CFI.

Também nada refere quanto à inclusão no investimento relacionado de mobiliário, televisão, telemóvel, telefone, fotocopadora, impressora, antivírus, entre outros. De forma evidente tratou-se de varrer praticamente todas as aquisições de AFT efetuadas neste período para aproveitamento dos benefícios fiscais. Ou seja, tratou-se de mera poupança fiscal sem quaisquer contrapartidas.

IX. Conclusão

À semelhança do dossier apresentado pelo sujeito passivo para efeitos de justificação das deduções à coleta por utilização dos benefícios fiscais RFAI e DLRR operadas nas declarações fiscais dos anos 2017 a 2019, o sujeito passivo expõe agora, neste direito de audição, um conjunto de afirmações e considerações completamente genéricas e insustentadas, sem apresentar quaisquer contraposições factuais que permitam colocar em causa as conclusões vertidas no PRIT, sem enfrentar verdadeiramente a maior parte dos seus argumentos, e sem admitir que, efetivamente, incumpriu os comandos legais subjacentes aos respectivos regimes.

Assim, ao não apresentar quaisquer elementos novos, concretos, a propósito dos pressupostos e condições de que dependem os benefícios fiscais, cuja falta de verificação e cumprimento o PRIT expõe claramente, consideram-se não cumpridas as condições objetivas e obrigatórias para usufruir dos Benefícios Fiscais (RFAI e DLRR), nos anos de 2017, 2018 e 2019, pelo que se irão manter as correções propostas no Projeto de Relatório.

F. Na sequência da inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de IRC e juros compensatórios:

- i. liquidação n.º 2022..., de 28-03-2022, relativa ao exercício de 2017, da qual resultou € 143.333,39 a pagar, em que se inclui o valor de € 69.603,85 de juros compensatórios, quantia aquela que a Requerente pagou em 17-05-2022 (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzido);
 - ii. liquidação n.º 2022..., de 04-04-2022, relativa ao exercício de 2018, da qual resultou € 71.090,40 a pagar, em que se inclui o valor de € 23.007,09 de juros compensatórios, quantia aquela que a Requerente pagou em 25-05-2022 (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzido);
 - iii. liquidação n.º 2022..., de 07-04-2022, relativa ao exercício de 2019, da qual resultou € 30.881,97 a pagar em que se inclui o valor de € 1.774,35 de juros compensatórios, quantia aquela que a Requerente pagou em 30-05-2022 (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzido);
- G. Em 03-03-2021, foi enviado pela Autoridade Tributária e Aduaneira à Requerente o ofício que consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, expedido pelos Serviços de Inspeção Tributária em que se refere, além do mais, o seguinte:

Assumo: Pedido de elementos/esclarecimentos

Tendo-se verificado, através da análise ao Anexo D da declaração de rendimentos Modelo 22, que efetuou dotações de benefícios fiscais no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), previstos no Código Fiscal do Investimento (CFI), solicita-se a V. Exa(s). que, no prazo de 15 dias, apresente a estes Serviços os seguintes elementos ou esclarecimentos, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 8.º da Portaria nº 297/2015, n.º 4.º do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e nos artigos n.ºs 9.º e 28.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA):

. Balancete geral analítico do(s) ano(s) de 2016 a 2019, mas 13; (anos de formação das dotações e deduções)

. Justificação para a dotação do período de 2017, no montante de 83.894,76 €, em sede de RFAI, a dedução do período de 2016, no montante de 19.905,82 €, em sede de DLRR, declaradas no quadro 07 do Anexo D, juntando o suporte documental integrado no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, em conformidade com o determinado pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 25º e pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 33.º. ambos do CFI. e artigo 7.º da Portaria nº 297/2015, que permita aferir os requisitos substantivos e formais exigidos pelos diplomas legais a que se reportam, designadamente, que identifique o projeto de investimento realizado e demonstre o seu enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, discrimine as aplicações relevantes, justifique a elegibilidade do CAE, os postos de trabalho diretamente criados pelo investimento que tenham permitido aumentar o nível de emprego na empresa e na região, e outros elementos considerados relevantes;

. Extrato da(s) conta(s) onde se encontram registados os investimentos a que se refere(m) o(s) ponto(s) anterior(es);

A resposta a presente notificação poderá ser feita pelo endereço de correio eletrónico (para o endereço dfaveiro-it@at.gov.pt), remessa postal, ou mediante entrega nestes Serviços.

Alerta-se que, nos termos do nº 2 do artigo 14º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), conjugado com o nº 2 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária, a falta de apresentação de elementos e esclarecimentos relevantes para efeito de controlo dos benefícios fiscais, consubstancia, por si só, o incumprimento das obrigações acessórias e do dever de

esclarecimento impostas ao beneficiário, implicando a caducidade dos benefícios fiscais em causa.

- H. Relativamente ao exercício de 2017, a inspecção foi realizada ao abrigo da Ordem de Serviço OI2021..., iniciou-se em 15-07-2021 e foi concluída em 23-02-2022 (documento n.º 5, página 7, e documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I. Por despacho de 08-10-2021, foi alterado o âmbito da inspecção, com os seguintes fundamentos que constam da respectiva proposta (páginas 164 e 168, da 4.ª parte do processo administrativo):

No âmbito deste procedimento foi verificado que, parte do investimento realizado no ano 2017, foi considerado reinvestimento da reserva constituída para efeitos de DLRR, relativa aos lucros gerados no ano 2015.

Conforme informado pelo sujeito passivo o restante reinvestimento foi concretizado no ano 2016. Nestes termos, para efeitos de verificação deste investimento, propõe-se o alargamento da extensão do presente procedimento inspetivo ao ano 2016, âmbito parcial-IRC.

Relativamente a dedução DLRR declarada no ano 2016, o sujeito passivo informou que o reinvestimento foi concretizado nos anos 2018 e 2019.

- J. O despacho referido na alínea anterior foi notificado à Requerente por carta registada expedida em 11-10-2021, que foi entregue à Requerente em 18-10-2021 (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K. Na sequência deste despacho, a Requerente foi realizada uma inspecção à Requerente, relativa a IRC e ao exercício de 2016, destinada à «consulta, recolha e cruzamento de elementos», designadamente «análise do investimento em que se concretizou parte da DLRR de 2015», iniciada em 21-10-2021 (página 158 da 4.ª parte do RIT);
- L. Relativamente ao exercício de 2018, a inspecção foi realizada ao abrigo da Ordem de Serviço OI2021..., iniciou-se em 21-10-2021 e foi concluída em 23-02-2022 (documento n.º 5, página 9);
- M. Relativamente ao exercício de 2019, a inspecção foi realizada ao abrigo da Ordem de Serviço OI2021..., iniciou-se em 21-10-2021 e foi concluída em 23-02-2022 (documento n.º 5, página 9);
- N. Em 2017 a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo de controlo declarativo, credenciado pela OI2017..., que incidiu sobre o ano 2016, de que resultaram correções em sede de IRC (página 63 do RIT);
- O. Em 12-10-2021, a Administração Tributária enviou à Requerente o email que consta do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se indica como «Assunto: DLRR 2015 e 2016 - agendamento de visita à empresa» e se refere, além do mais, o seguinte:

«Para efeitos de verificação física dos investimentos realizados nos anos 2016, 2018 e 2019, para efeitos de DLRR, solicita-se o agendamento de visita à sociedade A..., preferencialmente durante esta semana.

Nesse dia deverão ser apresentadas cópias de todos os documentos justificativas associados ao investimento realizado, designadamente, faturas, orçamentos, contratos, entre outros mais que considere relevantes para justificação das deduções declaradas»;

- P. A Requerente não foi notificada da possibilidade de solicitar a reunião de regularização tributária que se refere no artigo 58.º-A do RCPITA;
- Q. Em 11-05-2016, a Requerente submeteu à AT, a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, relativa ao exercício de 2015, nos termos previstos no artigo 117º, nº 1, alínea b), do Código do IRC, na qual apurou lucro tributável de € 1.033.622,46, uma coleta de € 216.460,72 e imposto a pagar de € 123.135,80 (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- R. Nesta declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, relativa ao exercício de 2015, a Requerente deduziu à coleta o montante de € 54.115,18, relativo a Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR);
- S. Em 29-05-2017, a Requerente submeteu à AT, a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, relativa ao exercício de 2016, na qual apurou lucro tributável de € 390.417,26, uma coleta de € 81.387,62 e imposto a pagar de € 54.381,62 (documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- T. Posteriormente, em 21-11-2017, a Requerente submeteu à AT uma declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC de substituição, relativa ao mesmo exercício de 2016, na qual apurou um lucro tributável de € 400.723,62, uma coleta de € 83.551,96 e imposto a recuperar de € 52.062,69 (documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- U. Nesta declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, relativa ao exercício de 2016, a Requerente deduziu à coleta o montante de € 19.905,82, relativo a DLRR (documento n.º 14);
- V. Posteriormente, em 02-05-2018, a Requerente submeteu à AT, a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, relativa ao exercício de 2017, na qual apurou lucro tributável de € 189.660,56, uma coleta de € 39.228,72 e imposto a recuperar de € 47.717,24 (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- W. Nesta declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, relativa ao exercício de 2017, a Requerente, inscreveu no campo 714, do quadro 074, do Anexo D, uma dotação do período a

- título de crédito fiscal de RFAL, no montante de € 83.894,76, do qual foi deduzido à coleta do período, o montante de € 19.614,36 (Campo 715);
- X. No decurso da inspeção tributária, a Requerente apresentou o relatório do RFAL que consta do documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- Y. Em 10-11-2021, os Serviços de Inspeção Tributária expediram para a B..., LDA, NIF ..., o pedido de elementos que consta do documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, tendo esta empresa enviado por carta registada, em 10-12-2021, os documentos que constam desse documento;
- Z. A solicitação da Requerente, o Centro Tecnológico do Calçado em Portugal (CTCP) elaborou, em Junho de 2022, a Memória Descritiva que consta do documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, que visa contextualizar «em termos estratégicos, os investimentos efetuados pela empresa A..., S.A. (A...) nos anos de 2016 a 2019», em que se refere, além do mais, o seguinte:

A A..., ao longo dos anos de 2016 a 2021, deu continuidade e reforçou a sua estratégia de diferenciação através do desenvolvimento de produtos para nichos técnicos, cada vez de maior valor acrescentado, e procura de novos mercados geográficos. A estratégia da empresa visou reduzir a exposição a segmentos de mercado em que o fator preço tem um peso muito relevante nos fatores competitivos. Deste modo, a A... apostou numa estratégia de nicho com conceção e desenvolvimento, comercialização e produção de calçado para os seguintes nichos técnicos:

. Calçado outdoor – calçado desenhado para atividades na natureza devendo, por isso, o calçado integrar características waterproof (impedir a penetração de água) e incluir solas com elevada capacidade de resistência à abrasão e antiderrapante.

. Calçado para equitação – botas de cano alto (para proteção das pernas), com diferentes larguras de cano e altura o que implica a necessidade de um elevado grau de personalização do produto no seu desenvolvimento e produção;

. Calçado de segurança (uso profissional) – calçado desenvolvido para ser utilizado em atividades profissionais com riscos diversos e cujas características devem ser adaptadas ao tipo e grau de riscos envolvidos na sua utilização. O processo de desenvolvimento, seleção de materiais e de produção é exigente pois o calçado deve cumprir especificações de Normas ISO para obter marcação CE.

Esta estratégia de nicho foi sendo aprofundada através do desenvolvimento de produtos com maior incorporação de fatores diferenciadores, produtos com design próprio exclusivo, personalização (no calçado para equitação) e criação de marca própria. Uma estratégia de nicho implica o domínio técnico do processo de desenvolvimento e produção, a captação, formação e manutenção de recursos humanos competentes, o conhecimento de mercados específicos, o recurso a tecnologias específicas de gestão, conceção e desenvolvimento e de produção. A estratégia de nicho foi suportada na inovação ao nível dos processos e tecnologia e na implementação de um plano de investimentos, de modo a permitir à A... desenvolver a sua capacidade para produzir calçado tecnicamente mais complexo, com maior conteúdo de trabalho, com alargamento de portefólio de produtos e, como tal, com séries de produção (dimensão média de notas de encomenda) de menor dimensão.

O resultado desta estratégia de inovação foi a alavancagem da A... para segmentos de mercado de maior valor acrescentado. Entre os anos de 2014 e de 2018, a A... diminuiu a quantidade de pares vendidos e a quantidade de pares produzidos na sua unidade industrial, mas aumentou em cerca de 38% o preço médio de venda. A A... reduziu a sua exposição a segmentos de mercado que têm o preço como principal fator competitivo diminuindo o risco de concorrência com países de mão de obra de menor custo (Leste da Europa, Turquia, Ásia) e aumentando, significativamente, as condições para desenvolver e reforçar a sua atividade em Portugal. A tabela seguinte evidencia, com dados quantitativos, o percurso da A... entre os anos 2014 a 2021:

(...)

Esta estratégia produziu resultados efetivos, com subida da empresa na cadeia de valor captando mais valor através do desenvolvimento de coleção própria e marca própria, aumentando o preço médio de venda em 40% através da capacidade de desenvolvimento e produção de calçado técnico mais complexo e com maior nível de personalização.

O objetivo da empresa foi o de prosseguir uma estratégia de inovação e foco em produtos de nicho de modo a aumentar a rentabilidade do negócio e reduzir a exposição a concorrência de baixos preços.

Para atingir este propósito a empresa planeou e implementou um conjunto de ações e investimentos faseados e articulados em quatro domínios fundamentais:

. Prototipagem – para aumentar a sua capacidade de desenvolvimento de produtos diferenciadores e exclusivos e melhorar a qualidade e valor acrescentado do portefólio de produtos;

. Processos de gestão – de modo a assegurar uma melhor capacidade de gerir com eficácia um maior volume de informação e dispor de mecanismos de controlo dos seus processos de gestão atempados e eficazes;

. Produção – para dotar a área industrial de versatilidade, agilidade e maior capacidade de produção de produtos mais complexos (com maior conteúdo de trabalho), com pequenas séries e customização com níveis elevados de produtividade e qualidade;

. Internacionalização – para procura sistemática de segmentos de mercado de maior valor acrescentado, dispersando assim o risco do negócio.

- A. A Requerente elaborou os catálogos de produtos que produziu e comercializou que constam do documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- AB. A Requerente investiu em 2019 na aquisição da máquina de cardar desbastar fundo CERIM Mod K174 que se refere no documento n.º 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- BC. A Requerente investiu na aquisição de uma máquina de fechar Ormac e uma máquina de montar e fechar bicos CERIM K078, nos montantes de € 80.000,00 e € 71.650,00, em 2020 e 2021 (documentos n.ºs 20 e 31 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- CD. As máquinas referidas foram incorporadas na linha de produção da unidade fabril a montante da célula robotizada de cardagem adquirida em 2017 (documento n.º 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- DE. Em 16-10-2017, a Requerente cedeu a utilização de parte do edifício n.º 64 à B..., através do contrato de cedência de utilização de edifício, que consta documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- EF. O edifício n.º 64 corresponde à planta que consta do documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- FG. Nos anos de 2017 a 2019, a Requerente dispunha de contabilidade organizada, de acordo com a normalização contabilística aplicável (Certificação Legal de Contas da Requerente que constam do documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- GH. As duas máquinas de costura PFAFF alienadas pela Requerente em 2017 tinham sido adquiridas em 2005 (mapa de mais e menos-valias que consta do documento n.º 25 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- HI. As máquinas de costura referidas foram transmitidas para a empresa C... Unipessoal, Lda, NIF..., pelo valor referido no documento n.º 26 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, sendo já delas destinada a abate;
- IJ. O mapa de depreciações da Requerente relativo ao exercício de 2016 tem o teor que consta do documento n.º 28 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- JK. O mapa de depreciações da Requerente relativo ao exercício de 2018 tem o teor que consta do documento n.º 32 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- KL. No exercício de 2017, na sequência dos investimentos efetuados, a Requerente contratou um novo funcionário com o cargo de Director Técnico, que é D... (cópia do contrato de trabalho celebrado entre a Requerente e o novo trabalhador, que consta do documento n.º 29 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimentos das testemunhas E..., D..., F... e G...);
- LM. O referido Director Técnico manteve-se no exercício das funções até o mês de Dezembro de 2020 (documento n.º 30 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimentos das testemunhas E..., D... e G...);
- MN. O referido Director Técnico é uma pessoa altamente qualificada para o calçado diferenciado específico que a Requerente passou a produzir e tinha experiência anterior, como responsável pelo gabinete de desenvolvimento do Centro de Formação Profissional da Indústria de Calçado e professor de modelação em CAD 2D e CAD em 3 dimensões (depoimentos das testemunhas E... e D...);
- NO. O referido Director Técnico trabalha no desenvolvimento dos protótipos e modelação e acompanha todo o processo de produção até ao produto final e inclusivamente também o acabamento (depoimentos das testemunhas E... e D...);
- OP. Quando ocorreu a robotização do processo produtivo, em 2017, o referido Director Técnico era a única pessoa que sabia trabalhar nisso (depoimentos das testemunhas E... e D...);
- PQ. Os conhecimentos de informática que o referido director técnico possuía foram indispensáveis para conseguir pôr em funcionamento das máquinas adquiridas pela Requerente (depoimento da testemunha D...);
- QR. A utilização de robot de cardagem foi uma solução inovadora, sendo a primeira empresa a nível nacional a desenvolver uma situação dessas (depoimento da testemunha D...);
- RS. Ao procurar implementar dessa utilização, a Requerente apercebeu-se de que as máquinas que antes estavam acopladas, que estavam dentro da linha de montagem, não eram suficientemente rigorosas e eficazes para boas condições e rentabilidade ao trabalho que o robô estava a fazer (depoimento da testemunha D...);
- ST. Por essa razão, a Requerente adquiriu outras máquinas para melhorar o trabalho para o robô, designadamente máquinas de retirar o excesso por baixo, máquinas de desbaste, máquinas de montar bicos e de fechar calcanheiras (depoimento da testemunha D...)

- TU. Essas máquinas adquiridas, além de serem novas, são adequadas a outra ideologia de trabalho, todas com possibilidade de programação informática (depoimento da testemunha D...);
- UV. A utilização dessas máquinas, aumentou a capacidade de produção geral da Requerente, para além de aumentar a capacidade de produção de todos os produtos simultaneamente, enquanto muitas das vezes em empresas convencionais têm que ter necessidade de criar várias linhas, onde cada produto trabalha numa linha, onde vai ter máquinas específicas para cada produto (depoimentos das testemunhas D... e F...);
- VW. Todas essas máquinas estão ligadas à rede, sendo todos os dados guardados no servidor e computadores, que têm de proporcionar condições de segurança (depoimento da testemunha D...);
- WX. A IES da B..., Lda relativa ao exercício de 2017 tem o teor que consta do documento n.º 34 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- XY. Em 2015, ocorreu a saída dum sócio da Requerente, que criou uma outra empresa de produção de calçado, levando para seu cliente o melhor cliente da Requerente, que era a empresa H... GMBH da Alemanha, que adquiria anualmente cerca de 2 milhões de euros de produtos da Requerente (depoimentos das testemunhas E... e I...);
- YZ. A perda desse grande cliente alemão e provocou prejuízos nos anos de 2015 e 2016 (depoimento da testemunha E...);
- A. Para manter a sua quota de mercado, que Requerente começou, em 2016, a equacionar uma reorientação estratégica de investimento (depoimentos das testemunhas E... e I...);
- AAB. Essa reorientação concretizou-se em 2017, com a diferenciação da produção, através do desenvolvimento de produtos para nichos técnicos, cada vez de maior valor acrescentado, e procura de novos mercados geográficos e reconduziu-se a que a Requerente passou apostar na produção de calçado técnico e especializado (como calçado outdoor, calçado de equitação e calçado de segurança para uso profissional), que não produzia até então (depoimentos das testemunhas E... e I... e D... e documento n.º 18);
- BBC. A estratégia de nicho foi suportada na inovação ao nível dos processos e tecnologia e na implementação de um plano de investimentos, de modo a permitir à Requerente desenvolver a sua capacidade para produzir calçado tecnicamente mais complexo, com maior conteúdo de trabalho, com alargamento de portefólio de produtos e, como tal, com séries de produção (dimensão média de notas de encomenda) de menor dimensão (documento n.º 18);
- CCD. Essa aposta em calçado técnico e especializado permitiu aumentar a capacidade produtiva da Requerente, o preço médio de venda do calçado e o volume de negócios (depoimentos das testemunhas E..., I... e D...);
- DDE. Para essa reorientação foi necessária uma nova linha de produção, bastando uma reorganização da mesma, aproveitando-se o espaço existente de forma diferente (depoimento da testemunha J...);
- EEF. A Requerente continuou a comercializar os produtos que produzia antes da reorientação da sua actividade, fazendo subcontratação (depoimento da testemunha J...);
- FFG. Os produtos fabricados pela Requerente depois da reorientação são diferentes dos produzidos anteriormente e mais complexos (depoimento da testemunha F...);
- GGH. Com estes novos produtos a Requerente conseguiu obter novos clientes em mercados estrangeiros, como o Canadá, a Alemanha, a Noruega e a Inglaterra (depoimentos das testemunhas E... e I...);
- HHI. Para obter esses novos clientes, a Requerente participou em várias feiras, designadamente em Paris, Colónia, Nuremberga, Dusseldorf e nos Estados Unidos (depoimento da testemunha I...);
- IIJ. Entre os anos de 2014 e de 2018, a Requerente diminuiu a quantidade de pares vendidos e a quantidade de pares produzidos na sua unidade industrial, mas aumentou em cerca de 38% o preço médio de venda (documento n.º 18);
- JJK. Para concretizar essa reorientação da produção, a Requerente necessitou de efectuar investimentos, como a introdução de um robot de cardagem, equipamentos para montagem de calçado, incluindo calçado waterproof, moldes de solas e palmilhas (documento n.º 18 e depoimentos das testemunhas I... e J...);
- KKL. O sistema robotizado de cardagem assume grande importância, por a operação de cardagem ser crítica para assegurar a qualidade dos produtos, nomeadamente no caso dos produtos técnicos, pois é base da colagem do produto (depoimentos das testemunhas I... e J...);
- LLM. Em 2019, quando já tinha ultrapassado o período de adaptação aos novos equipamentos e passou a alcançar economia de escala relativamente à estratégia planeada em 2016 e concretizada a partir de 2017, a Requerente atingiu e ultrapassou o volume de negócios que tinha antes da perda do cliente H... (depoimento da testemunha E...);
- MMN. Com o aumento da produção a Requerente passou a ter necessidade de melhor organização e armazenamento de matérias-primas, pelo que adquiriu o edifício em frente (n.º 64), que estava afecto à indústria corticeira (depoimento da testemunha E...);
- NNO. O edifício adquirido teve de ser remodelado e adaptado à actividade da Requerente (depoimentos das testemunhas E... e J...);
- OOP. Uma parte do edifício adquirido foi destinada a armazenagem de matérias-primas, com melhor organização, adequada à maior diversificação necessária à nova produção muito diferenciada (depoimento da testemunha E... e J...);
- PPQ. A aquisição do edifício foi irrelevante para a gestão de stocks, pois é importante ter a informação sobre os stocks em dia, para não haver atrasos nas encomendas (depoimento da testemunha J...);
- QQR. Outra parte do edifício adquirido foi utilizada por serviços administrativos da Requerente (depoimentos das testemunhas J... e F...);
- RRS. Foi incluída no edifício adquirido uma secção de corte, com máquinas específicas para dar continuidade às operações de fabrico da Requerente, bem como uma máquina de testes dos produtos (depoimentos das testemunhas E... e F...);

- SST. Uma parte do edifício adquirido foi ocupada pela associada da Requerente B..., Lda, que pertence aos sócios da Requerente e é gerida pelas mesmas pessoas (depoimentos das testemunhas E... e F...);
- TTU. A B..., Lda, costura gáspeas para a Requerente, que fornece a matéria-prima (depoimento da testemunha E...);
- UUV. A B..., Lda, produz exclusivamente para a Requerente (depoimento da testemunha E...);
- VVV. A maior parte do edifício adquirido está afectada à Requerente, quer em área quer em volumetria (depoimentos das testemunhas E... e F... e documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- WWX. Houve uma cedência de espaço à B..., Lda, e não um contrato de arrendamento, sendo a electricidade e água paga pela Requerente, que assegura também as despesas de manutenção, de limpeza e de segurança (depoimentos das testemunhas E... e F...);
- XXY. A B... paga por toda essa gestão de serviços e cedência de espaço cerca de dois mil e oitocentos euros mensais (depoimento da testemunha E...);
- YYZ. A Requerente dispõe de um servidor para carregar toda a informação relativa ao funcionamento das máquinas e dos equipamentos e para dar as respostas necessárias (depoimento da testemunha E...);
- A. O departamento de modelação da Requerente funciona com computadores, com software adequado que controla as máquinas de corte, que são totalmente digitais, com equipamentos informáticos acoplados (depoimento da testemunha E...);
- AAAB. Não seria viável o funcionamento da Requerente com os novos equipamentos sem os sistemas informáticos (depoimento da testemunha E...);
- BBBC. Nos anos de 2016 e 2017, a Requerente informatizou o processo de gestão e produção integrado, desde o desenvolvimento do produto, a recepção das encomendas, as compras, os stocks, até à produção e ao controlo de produção (depoimento da testemunha I...);
- CCCD. Ainda em 2016, no âmbito da estratégia de investimento, de expansão da capacidade de produção do produto técnico, a Requerente fez investimento na aquisição de moldes para solas A...-2, Sofia ou Sónia, Trail, aquisição de moldes para solas de trail, aquisição de moldes para solas e palmilhas Newchester (depoimentos das testemunhas I... e J...);
- DDDE. Os moldes são para produzir as solas, que são necessárias para os novos produtos (depoimento da testemunha J... e K...);
- EEEF. A Requerente, para desenvolver um produto diferenciador e para nichos de mercado, e com mais conteúdo técnico, tinha que desenvolver as suas próprias solas, pois um produto muito técnico, específico, novo, tem que ter novos moldes, para novas solas (depoimentos das testemunhas J... e K...);
- FFFG. Antes da utilização do robot, a Requerente utilizava formas em plástico, para poder montar as gáspeas em cima dos sapatos, sendo necessárias duas operações manuais, que é o remate da biqueira e da parte de trás, operações estas que podiam ter variações de milímetros, o que não era a precisão necessária para a programação com o robot (depoimento da testemunha D...);
- GGGH. Para utilização foram criadas de formas digitalmente com alta precisão até cinco décimas e alguns dos moldes que existiam na Requerente anteriormente não eram compatíveis com essa precisão, pelo que foi necessário criar novos para a Requerente poder obter produtos condições técnicas perfeitas (depoimentos das testemunhas D... e K...);
- HHHI. Os moldes são em ferro ou em alumínio, pesando centenas de quilos e são sempre compostos por uma parte inferior e superior, que se fecham, onde o material ou é injetado, ou é colocado no interior e é cosido, dependendo da matéria-prima (depoimentos das testemunhas D... e K...);
- IIIJ. É necessário fazer um molde para cada tamanho e para cada modelo de sola (depoimentos das testemunhas D... e K...);
- JJJK. As solas são feitas por uma indústria especializada, faz só solas, não sendo feitas pela Requerente (depoimentos das testemunhas D... e K...);
- KKKL. Os moldes criados pela Requerente para os seus produtos são sua propriedade e destinam-se a ser usados exclusivamente para o uso na fabricação dos seus produtos, mas estão no lugar físico onde a empresa que produz as solas ou vai utilizar, o que é prática da generalidade das empresas de produção de calçado (depoimentos das testemunhas D... e K...);
- LLLM. A introdução do robot não provocou diminuição de postos de trabalho, porque a pessoa que fazia o trabalho de forma manual, antes, é exatamente a mesma pessoa que trabalha com o robô calçado (depoimento da testemunha D...);
- MMMN. A máquina de cardar e desbastar fundo Cerim, modelo K 104 está antes do robot de cardagem e produz mais rápido do que um operador (depoimento da testemunha J...);
- NNNO. Todos os investimentos destinados à reorientação da produção, designadamente o robot e cardagem, as máquinas de corte Durkopp Adler e Teseo, o monitor para uma máquina de corte, a máquina de fechar calcanheiras Ormac, máquina de rebater Hesperia, máquina Sefione, grupo de lâminas e os sistemas informáticos, foram pensados de uma forma integrada, coordenada, agregadora, e não de forma dispersa (depoimentos das testemunhas I... e J...);
- OOOP. O robot de cardagem foi um investimento disruptivo, constituindo tecnologia de ponta (depoimentos das testemunhas I..., J... e L...);
- PPPQ. O robot de faz o trabalho de cardagem de sapatos de uma forma mais rápida do que por outros meios, adapta-se automaticamente a cada tipo de sapato e repete as operações sempre da mesma forma, sem falhas ou erros, eliminando a necessidade de repará-los (depoimento da testemunha L...);
- QQQR. Com o robot de cardagem é possível à requerente fabricar facilmente produtos que antes seria extremamente difícil produzir (depoimento da testemunha L...);
- RRRS. As operações de costura são operações muito demoradas, pelo com a aquisição de novas máquinas mais rápidas, a Requerente passou a ter a capacidade para produzir mais, com mais eficiência (depoimento da testemunha J...);
- SSST. O robot de cardagem traz aumento de capacidade produtiva e aumento de flexibilidade na produção (depoimento da testemunha L...);

- TTTU. As máquinas de corte referidas são equipamentos mais flexíveis e que permitem produzir com níveis produtividade elevados, em pequenas séries, mais personalizadas, de maior valor acrescentado e menos generalistas (depoimento da testemunha I...);
- UUUV. O robot de cardagem implicou investimentos noutras máquinas e equipamentos, auxiliados por programação, designadamente a máquina de fazer a montagem da biqueira, a máquina de fechar o calcanhar, e a máquina de desbaste, que se ajustassem ao funcionamento do próprio robot (depoimentos das testemunhas J... e D...);
- VVVW. A máquina de montar da biqueira e a máquina de fechar calcanheiras, também são muito inovadores para a empresa, uma vez que no passado o operador tinha que estar lá a ajustar a máquina, agora ela ajusta-se sozinha, sendo o tempo de setup muito mais rápido e a máquina é mais eficaz (depoimento da testemunha J...);
- WWWX. A aquisição do servidor e computadores, fotocopiadoras, prensas, máquinas de costura, humidificador soprador, aparelho de cortar fita, máquina de moldar, escovadeiras, máquinas de fechar calcanheiras, máquina de montar bicos, secador-reativador, secador, máquina de cardar forro, forno frio, monitor de máquina de corte, máquina de conformar canos de botas a frio, máquina de gravação, marcação em forros, máquina teste de fuga, máquina de cardar e desbastar Ceriim, inseriu-se na estratégia referida de reorientação da actividade da Requerente (depoimento da testemunha J...);
- XXXY. Essa nova produção implicou alteração do layout do processo de fabrico, porque com as novas máquinas, a sequência já não estava certa, não era igual, pelo que teve de ser reajustada a sequência produtiva, para não haver perdas de produção (depoimento da testemunha J...);
- YYYZ. Foi a testemunha J... quem fez o layout da nova linha de montagem e acompanhou a sua articulação, organizando a linha de produção forma diferente e com equipamentos diferentes (depoimento da testemunha J...);
- A. Não foi necessária uma nova linha de produção, mas alteração da existente, com grande intervenção e inovação tecnológica na linha de produção, designadamente pela inclusão do robot de cardagem e necessidade de adequar as restantes máquinas a sua intervenção (depoimento da testemunha J...);
- AAAAB. O material de comunicação e interligação entre todas as secções da Requerente é necessário ao seu funcionamento, inclusivamente por estarem em edifícios diferentes (depoimento da testemunha E...);
- BBBBC. O Centro Tecnológico de Calçado presta serviços à Requerente desde 2015, na área laboratorial, na área de implementação do sistema de gestão da qualidade, em estudos de layout de fabrico, projetos, candidaturas a programas de incentivos, estudos e implementação de processos de melhoria na área de stocks e na área de armazém, entre outras (depoimento da testemunha I...);
- CCCCD. Centro Tecnológico de Calçado colaborou com a Requerente na definição do plano estratégico implementado em 2016 e 2017 (depoimento da testemunha I...);
- DDDE. A maior parte dos equipamentos encontravam-se em utilização, quando os Serviços de Inspeção Tributária visitaram as instalações da Requerente (depoimento da testemunha G...);
- EEEEF. A prensa programada Mod P2000 TS adquirida pela Requerente em 2016 foi alienada em 2020 (RIT);
- FFFFG. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de juros compensatórios:

– quanto à liquidação relativa ao exercício de 2017:

– quanto à liquidação relativa ao exercício de 2018:

– quanto à liquidação relativa ao exercício de 2019:

GGGGH. Em 08-08-2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

2.2.1. Não se provou em que data foi entregue à B... Lda, o ofício que consta do documento n.º 17.

A Requerente diz que a carta, que foi expedida pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 10-11-2021, foi recebida por aquela empresa «*apenas no dia 30 de novembro de 2021, por motivos a que a mesma é absolutamente alheia*», mas não há qualquer prova de que isso corresponda à realidade.

2.2.2. Não se provou que tenha existido actividade inspectiva relativa ao ano de 2015.

2.2.3. Não se provou que a impressora Digital a Cores Icube adquirida pela Requerente, referida no RIT, tenha contribuído para a criação de postos de trabalho nem que tenha sido relevante na reorientação da actividade da Requerente e aumento da capacidade dela decorrente.

Também não se apurou que as impressoras adquiridas pela Requerente em 2018 (uma impressora de escritório OKI C612N – Euro [1] e uma impressora de etiquetas e recibos Zebra portátil QLN 420 Wireless [2]) estejam relacionadas com o aumento da capacidade da Requerente, designadamente a forma com elas eram utilizadas na produção. Na verdade, nenhuma das testemunhas explicitou essa possível relação e ela não existe necessariamente, pois podem ser utilizadas para a actividade administrativa e comercial, que normalmente reclama a emissão de documentos em papel.

2.2.4. Não se apurou que o material de comunicação adquirido pela Requerente tenha relação com a reorientação estratégica da Requerente e a opção pela robotização que implementou.

2.2.5. Não se provou que os equipamentos adquiridos a B... pela Requerente que esta considerou como investimentos relevantes para DLRR no ano de 2016 tenham sido adquiridos em estado de novos.

Na verdade, como se refere no RIT, a B... registou os equipamentos na sua contabilidade em 2016, pelo que não é crível [à face das regras da experiência que o tribunal arbitral deve utilizar, nos termos da alínea e) do artigo 16.º do RJAT] que estivessem em estado de novos em 2016, quando a quanto os adquiriu.

2.2.6. Não se provou que o mobiliário e o telemóvel Apple Iphone considerados pela Requerente para efeitos da DLRR tenham conexão com o aumento da capacidade de produção da Requerente.

A prova produzida não permite vislumbrar essa eventual conexão.

2.2.7. Não se provou que o televisor LCG Led e respetivo cabo HDMI, instalado na designada sala de amostras já existente nas instalações da Requerente tenham conexão com o aumento da capacidade da Requerente.

Na verdade, não foi apresentada qualquer prova dessa relação, nem ela é perceptível a face da prova produzida.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo, bem como, nos pontos indicados com base nos depoimentos das testemunhas.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento directo dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

A testemunha E... é Contabilista Certificado e Revisor Oficial de Contas, trabalhando com a Requerente desde o ano 2000.

A testemunha I... é Diretor de Unidade Organização e Gestão de Empresas do Centro Tecnológico do Calçado de Portugal, que colaborou com a Requerente desde 2015.

A testemunha J... é Técnica Superior do Centro Tecnológico do Calçado de Portugal e apoio a Requerente desde 2014.

A testemunha D... é Director Técnico da Requerente, desde Setembro de 2017.

A testemunha L... é sócio-gerente da M..., Lda, que é fornecedora de bens e serviços à Requerente, desde 2017.

A testemunha K... é sócio-gerente da N... – Unipessoal, Lda., que é fornecedora da Requerente desde 2010.

A testemunha F... é revisor oficial de contas, que acompanha a actividade da Requerente desde 2017.

A testemunha G... é a inspectora tributária que fez a inspecção que está subjacente às liquidações impugnadas.

3. Matéria de direito

Foi efectuada uma inspecção tributária à Requerente em que foram efectuadas correcções em sede de IRC respeitante aos anos de 2017, 2018 e 2019, relativamente a deduções ao lucro tributável efectuadas pela Requerente invocando os regimes do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), e também quanto a depreciações.

As correcções foram as seguintes:

- quanto ao exercício de 2017, o imposto em falta de € 73.729,54, e juros compensatórios no montante de € 58.987,03;
- quanto ao exercício de 2018, acréscimo de € 6.719,36 à matéria tributável; imposto em falta de € 46.571,46 ao imposto em falta e juros compensatórios de € 17.915,78;
- quanto ao exercício de 2019, acréscimo de € 6.719,36 à matéria tributável e acréscimo de € 27.585,76 ao imposto em falta.

Quanto ao exercício de 2017, o acréscimo de € 73.729,54 ao imposto relativo ao exercício de 2017 reporta-se a deduções à colecta consideradas indevidas, sendo € 19.614,36, quanto ao benefício fiscal do RFAI, e € 54.115,18, quanto à reposição do benefício fiscal da DLRR de 2015. A liquidação de juros compensatórios de € 58.987,03 reporta-se à dedução à colecta de DLRR considerada indevida.

No que concerne ao exercício de 2018, o acréscimo de € 6.719,36 à matéria tributável respeita a depreciações fiscalmente não aceites relativas a terreno; o acréscimo de € 46.571,46 ao imposto reporta-se a deduções à colecta consideradas indevidas sendo € 26.665,64, quanto ao benefício fiscal do RFAI e € 19.905,82, quanto à reposição do benefício fiscal da DLRR de 2016. O montante de € 17.915,78 de juros compensatórios reporta-se às deduções efectuadas da DLRR de 2016.

Relativamente ao exercício de 2019, o acréscimo de € 6.719,36 à matéria tributável respeita a depreciações fiscalmente não aceites relativas a terreno e a quantia de € 27.585,76 de imposto refere-se à dedução do RFAI considerada indevida.

A Requerente imputa às liquidações impugnadas vícios de erro sobre os pressupostos de facto e violação de lei.

3.1. Caducidade do direito de liquidação

A Requerente imputa à liquidação relativa ao exercício de 2017 e à liquidação relativa ao exercício de 2018, na parte em que respeita a DLRR e juros compensatórios, que se reportam aos exercícios de 2015 e 2016, vício de caducidade do direito de liquidação por à data da notificação, em 2022, já ter decorrido o prazo de caducidade de quatro anos, previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT.

Como defende a Requerente, o prazo de caducidade não se suspendeu por força do disposto no artigo 46.º, n.º 1, da LGT, por a inspecção durado mais de seis meses.

No entanto, como defende a Autoridade Tributária e Aduaneira, o referido prazo de quatro anos esteve suspenso nos termos do artigo 46.º, n.º 2, alínea c), da LGT que estabelece que «o prazo de caducidade suspende-se ainda (...) em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição».

Tanto o RFAI como a DLRR são benefícios fiscais de natureza condicionada:

- para o RFAI estão previstas nas alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) as obrigações de manutenção dos bens objecto de investimento «na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas», bem como a manutenção pelo mesmo período dos postos de trabalho criados com o investimento;
- quanto à DLRR, prevê-se, além do mais, no n.º 6 do artigo 30.º do CFI, que «as aplicações relevantes em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos devem ser detidas e contabilizadas de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, por um período mínimo de cinco anos obrigações com duração de cinco anos, para além da obrigação de reinvestimentos».

Assim, tem de se concluir que os prazos de caducidade do direito de liquidação quanto à DLRR de 2015 e 2016 estiveram suspensos até final de 2020 e final de 2021, respectivamente termos dos prazos de 5 anos.

Quanto ao RFAI de 2017, o prazo de caducidade do direito de liquidação esteve suspenso até três anos desde as datas dos investimentos, isto é, pelo menos até final de 2019.

Por isso, tem de se concluir que, em 2022, não tinha ocorrido a caducidade do direito de liquidação quanto às correcções relativas ao RFAI e à DLRR subjacentes às liquidações de 2017 e 2018.

3.2. Encerramento dos procedimentos inspectivos aos exercícios anteriores a 2017

A Requerente diz, em suma, que foi violado o artigo 63.º, n. 4, da LGT, que estabelece o princípio da irrepetibilidade das inspecções externas, porque:

- «a AT já tinha efetuado uma ação de fiscalização externa de âmbito parcial – IRC/exercícios de 2014, 2015 e 2016 (cfr. doc. 7)»;
- na inspecção ao exercício de 2017, a AT *«analisa igualmente o investimento realizado em 2016, que também acaba por desconsiderar - concluindo que, não tendo a reserva da DLRR de 2015 sido legalmente reinvestida nem em 2016, nem em 2017, é necessário acrescer ao IRC de 2017 a DLRR de 2015 e JC de 2015»*;
- *«tendo o IRC de 2015 e 2016 sido objeto de fiscalização externa anterior, oportunamente concluída/encerrada, não poderia ser aberto novo procedimento de inspecção externa àquele imposto e exercícios»*.

O artigo 63.º, n.º 4, da LGT estabelece o seguinte:

4 - O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.

Resulta do teor expresso deste artigo que se excepcionam da regra da irrepetibilidade das inspecções externas os procedimentos que *visam «apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária»*.

Como resulta da alínea K da matéria de facto fixada, a extensão da inspecção ao ano de 2016 destinou-se apenas à *«consulta, recolha e cruzamento de elementos»*, designadamente *«análise do investimento em que se concretizou parte da DLRR de 2015»* (página 158 da 4.ª parte do RIT).

Por isso, está-se perante uma situação que se enquadra na excepção referida.

Quanto ao ano de 2015, não houve qualquer nova inspecção, apenas verificado que parte do investimento realizado no ano 2017 foi considerado reinvestimento da reserva constituída para efeitos de DLRR, relativa aos lucros gerados no ano 2015.

Não foi, assim, violado o artigo 63.º, n.º 4, da LGT.

Consequentemente, tendo cobertura legal a inspecção efectuada ao exercício de 2016, não foi violado o princípio da legalidade que a Requerente invoca com base nos artigos 55º da LGT, 266º nº 2 da CRP, 3º nº 1 do CPA, 36º, nºs 2, 3 e 4, e 64º do RCPIT.

Por outro lado, não sendo efectuada qualquer correcção alteração da situação jurídica da Requerente respeitante aos períodos de 2015 e 2016, não foram violados os princípios da segurança jurídica, da boa-fé e do dever de protecção da confiança e das legítimas expectativas dos contribuintes, ínsitos no princípio do Estado de Direito Democrático, invocados pela Requerente.

3.3. Início do procedimento de inspecção externa e violação do prazo máximo de inspecção de 6 meses

O artigo 36.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) estabelece que *«o procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início»*.

O prazo pode ser ampliado por mais dois períodos de três meses, nos termos do n. 3, do mesmo artigo.

No caso em apreço, a inspecção teve duração superior seis meses (mesmo considerando a suspensão durante o mês de Agosto que resulta do n.º 3 do artigo 57.º-A da LGT) e não houve despacho de prorrogação.

Mas, como tem vindo a entender o Supremo Tribunal Administrativo, o excesso do prazo de inspecção tributária não tem, só por si, efeito invalidante da notificação, apenas implicando a cessação do efeito suspensivo da caducidade do direito de liquidação previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT. ([3])

O artigo 36.º do RCPITA inclui actualmente uma norma em que se consagra este entendimento jurisprudencial, que é o n.º 7, aditado pela Lei nº 75-A/2014, de 30 de Setembro, que estabelece que «o decurso do prazo do procedimento de inspecção determina o fim dos atos externos de inspecção, não afetando, porém, o direito à liquidação dos tributos».

Por isso, o excesso do prazo da inspecção não tem como efeito a anulação das liquidações impugnadas.

Assim, a Requerente não tem razão quanto a esta questão, pelo que improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

3.4. Violação da extensão e âmbito do procedimento de inspecção

A Requerente, invocando os artigos 12.º, 15.º, 42.º e 47.º do RCPITA e os artigos 46.º, n.º 2, e 63.º da LGT, defende, em suma, o procedimento inspectivo não poderia ter incidido sobre o exercício de 2015, pelo que extravasou o seu âmbito, havendo falta de credenciação dos inspectores tributários.

Como se refere na matéria de facto fixada não se provou que tenha existido actividade inspectiva relativa ao ano de 2015.

Na verdade, no que concerne a esse ano, o que foi apreciado pela Autoridade Tributária e Aduaneira foram os reinvestimentos nos anos de 2016 e 2017 dos lucros que beneficiaram do DLRR em 2015.

Não se verificando o pressuposto de que parte a Requerente para afirmar a violação daquelas normas, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a estes vícios.

3.5. Falta de credenciação para pedido de agendamento de reunião para recolha de elementos dos exercícios de 2018 e 2019 antes da notificação do despacho de extensão do procedimento inspectivo

O âmbito da inspecção do alterado por despacho de 08-10-2021, como se refere na alínea I) da matéria de facto fixada.

A notificação deste despacho foi entregue à Requerente em 18-10-2021, como se refere na alínea J) da matéria de facto fixada.

Em 12-10-2021, a Administração Tributária enviou à Requerente o email que consta do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, relativo a «*agendamento de visita à empresa*».

Nesse email, «*solicita-se o agendamento de visita à sociedade A..., preferencialmente durante esta semana*» e indica-se que, «*nesse dia deverão ser apresentadas cópias de todos os documentos justificativas associados ao investimento realizado, designadamente, faturas, orçamentos, contratos, entre outros mais que considere relevantes para justificação das deduções declaradas*».

De harmonia com o disposto no artigo 155.º, n. 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, «*o ato administrativo produz os seus efeitos desde a data em que é praticado, salvo nos casos em que a lei ou o próprio ato lhe atribuam eficácia retroativa, diferida ou condicionada*».

Só os actos que imponham deveres, encargos, ónus, sujeições ou sanções, que causem prejuízos ou restrinjam direitos ou interesses legalmente protegidos, ou afetem as condições do seu exercício, são oponíveis aos destinatários a partir da respetiva notificação (artigo 160.º do CPA).

O email referido nada impõe imediatamente à Requerente, condicionando o dever de apresentação de documentos ao agendamento da reunião, que ficou dependente de indicação da Requerente.

Neste contexto, na data em que foi enviado o email, os serviços de Inspeção Tributária já estavam credenciados para a extensão da inspecção, pelo despacho que produziu os efeitos seus efeitos imediatamente.

Assim, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

3.6. Falta de notificação da possibilidade de solicitar a reunião de regularização tributária a que aludem os artigos 58.º e 58.º-A do RCPIT

A Requerente diz que não foi notificada, «*pela AT, da possibilidade de solicitar a reunião de regularização tributária a que aludem os artigos 58º e 58º-A do RCPIT*», o que entende implicar violação do dever de colaboração, previsto no artigo 59.º da LGT.

O artigo 58.º do RCPITA estabelece que «*a entidade inspecionada pode, após a notificação do projeto de conclusões do relatório, proceder, no todo ou em parte, à regularização da sua situação tributária*» e que «*a regularização prevista no número anterior é desencadeada pela entidade inspecionada, mediante requerimento dirigido ao dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, apresentado no prazo concedido para audição prévia, com identificação das correções constantes do projeto de relatório relativamente às quais a regularização é pretendida*».

O artigo 58.º-A estabelece que «*na sequência da apresentação do requerimento previsto no n.º 2 do artigo anterior, é agendada uma reunião entre a entidade inspecionada*».

Na notificação do projecto de Relatório da Inspeção Tributária, que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, a Autoridade Tributária e Aduaneira informou a Requerente da possibilidade de regularização, fazendo, inclusivamente, referência ao artigo 58.º da LGT.

O agendamento de uma reunião, nos termos do artigo 58.º-A do RCPITA depende da apresentação de um requerimento tendo em vista a regularização.

Não se exige, assim, que seja efectuada uma «*notificação da possibilidade de solicitar a reunião de regularização tributária a que aludem os artigos 58º e 58º-A do RCPIT*», decorrendo a realização da reunião da existência de um requerimento de regularização.

Neste caso, foi levada ao conhecimento da Requerente a possibilidade de regularização, pelo que não ocorreu preterição de formalidade legal, nem violação do princípio da colaboração.

Pelo exposto improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

3.7. RFAI

3.7.1. Dever de fundamentação

A Requerente imputa às liquidações impugnadas vícios de falta de fundamentação, defendendo que é «*da mais elementar justiça que a “fundamentação” da AT seja revogada*» (artigo 176.º do pedido de pronúncia arbitral).

Neste contexto, deverão distinguir-se os conceitos de «*fundamentação material*» e «*fundamentação formal*».

3.7.1.1. Fundamentação formal

A fundamentação formal «*pode ser entendida como uma exposição enunciativa das razões ou motivos da decisão*», enquanto a fundamentação material corresponde à «*recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade substancial do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade*». (...)

«*O dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória. O dever cumpre-se desde que exista uma declaração a exprimir um discurso que pretenda justificar a decisão, independentemente de esse arrazoado*». (VIEIRA DE ANDRADE, *O dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, páginas 11-13).

Apenas a falta de fundamentação formal constituirá vício de forma.

A exigência formal de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que «*carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*».

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que estabelece a regra geral de que «*a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera*

declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária».

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (^[4])

Assim, para a fundamentação ser considerada suficiente não é necessário que sejam apreciados todos os argumentos invocados pelos interessados no procedimento, mas sim que sejam perceptíveis as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

Mas, por força do disposto no n.º 2 do referido artigo 77.º da LGT, «a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

No caso em apreço, não se detecta na fundamentação das liquidações, integrada pelo RIT, vício de violação deste artigo 77.º da LGT, pois são perceptíveis as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou as correcções.

3.7.1.2. Fundamentação substancial

A falta de fundamentação substancial, por incorrecção ou falta de prova dos pressupostos de facto ou o erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito.

Neste sentido, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-09-2011, proferido no processo n.º 0494/11:

O facto de, porventura, a valia substancial dos fundamentos aduzidos nesse discurso fundamentador não ser suficiente para retirar a conclusão que aí se retirou, isto é, ser insuficiente ou inapta, do ponto de vista legal, para suportar a correção efetuada, é matéria que não contende com a fundamentação formal do acto, mas sim com a fundamentação substancial, que pode levar à procedência da impugnação por força dos vícios de violação de lei que foram invocados.

Com efeito, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exatidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. É que, como adverte SÉRVULO CORREIA ("Noções de Direito Administrativo", I, pág. 403.), «a fundamentação pode ser inexata e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexatidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou (...) por erro nos pressupostos de facto» (...).

No caso em apreço, a falta de fundamentação a que alude a Requerente é atinente a falta de consistência da argumentação que consta do RIT, pelo que se está perante eventual falta de fundamentação substancial, que só tem relevância a nível do erro sobre os pressupostos de facto ou de direito, pelo que os vícios imputados pela Requerente serão apreciados nesse contexto.

3.7.2. Vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito

3.7.2.1. Considerações gerais sobre o RFAI

O RFAI foi criado pelo Orçamento Suplementar para 2009 e veio ser incluído no Código Fiscal do Investimento (CFI), pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de Junho, e posteriormente revisto pelo DL n.º 162/2014, de 31 de Outubro, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho.

O âmbito do RFAI é definido no artigo 22.º do CFI nos seguintes termos:

Âmbito de aplicação e definições

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

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

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

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

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No entanto, há que ter em conta que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, sendo objecto, actualmente, do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014 (RGIC), pelo que tem de se aplicar o regime previsto neste diploma, em face da supremacia do Direito da União Europeia, imposta pelo n.º 4 do artigo 8.º da CRP.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, na redacção anterior à Lei n.º 12/2022, de 27 de Junho, o RFAI constitui um regime «de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).»

No n.º 31 do Preâmbulo do RGIC refere-se que «os auxílios com finalidade regional 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».

O artigo 2.º do RGIC fornece várias definições, entre as quais se incluem os n.ºs 41 e 49, que esclarecem o que se entende por Auxílios regionais ao investimento e Investimento inicial.

41) «Auxílios regionais ao investimento», os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica;

9) «Investimento inicial»,

a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou

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

Semelhante definição de «investimento inicial» é adoptada na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, em que se refere que

Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, 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.

À face desta definição não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o «investimento de substituição», pois, no que aqui interessa, se ele estiver relacionado com «aumento da capacidade de um estabelecimento existente» enquadra-se claramente no âmbito desta definição.

Na verdade, o n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 apenas exigem, no que aqui interessa, que os investimentos estejam «**relacionados**» com aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

Basta a **relação** desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva para assegurar o direito da Requerente a dele usufruir, independentemente de ela se concretizar imediatamente na fabricação de novos produtos. Não há suporte legal para restringir a aplicação do benefício fiscal a investimentos que produzam resultados imediatos, nem sequer para o afastar quando, contra a vontade do investidor, os investimentos acabarem por não produzir os resultados pretendidos.

As normas que prevêm benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, **nos seus termos, sem ampliações ou restrições**, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a

interpretação desse tipo de normas (^[5])([6]), sem prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa. ([7]).

Isto é, as normas sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas em termos **estritos**, o que se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos restritivos do campo de aplicação do benefício fiscal para que não há qualquer suporte textual, designadamente o de, relativamente a investimentos de que decorra aumento da capacidade de um estabelecimento existente, não se estar perante «*investimento de substituição*».

A não exclusão do «*investimento de substituição*» destes conceito é confirmada indirectamente no CFI pelo facto de ela estar expressamente prevista no seu artigo 11.º, n.º 4, para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP), **mas não estar prevista para o RFAI ou para a DLRR**, o que, no pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como tem de se presumir (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), permite concluir que não se pretendeu estender aquela exclusão ao RFAI e à DLRR.

Para além disso, as normas sobre benefícios fiscais integram-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, por força do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que é proibida pelo artigo 11.º, n.º 4, da LGT a integração de lacunas de regulamentação através de aplicação analógica, o que afasta a possibilidade de aventar quanto ao RFAI e à DLRR aquela regra especial do BFCIP.

Por outro lado, as opiniões da Comissão Europeia, veiculadas através de guias práticos e respostas a questões frequentes (FAQs), a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira, não são actos de natureza legislativa nem têm natureza vinculativa ([8]), pelo que não têm potencialidade para derrogar as disposições de Direito da União de natureza legislativa, como é o RGIC, nem normas legislativas de Direito Nacional.

De resto, as posições da Comissão Europeia que refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, relativas à inelegibilidade de substituição de equipamentos para efeitos dos benefícios fiscais, veiculadas nas FAQs n.ºs 25 e 80 do «*General Block Exemption Regulation (GBER) Frequently Asked Questions July 2015*» ([9]), reportam-se aos investimentos enquadráveis no conceito de «*alteração fundamental do processo global de produção de um estabelecimento existente*» ([10]) e **não ao conceito de «extensão da capacidade de um estabelecimento existente**», a que se refere a FAQ 26.

Nesta FAQ 26, que se reporta, ao **conceito de «extensão da capacidade de um estabelecimento existente»** (e é citada na página 19 do RIT) refere-se o seguinte:

26. What is meant by "extension of the capacity of an existing establishment"? Is this to be taken to mean production of a greater volume of all products?

The extension of capacity of an existing establishment means that the existing establishment is put into a situation where it can manufacture more volume of at least one of the products already produced in the establishment, whilst the underlying overall production process is not fundamentally changed.

Isto é, em tradução livre:

26. O que se entende por "extensão da capacidade de um estabelecimento existente"? Isso deve ser entendido como a produção de um volume maior de todos os produtos?

A extensão da capacidade de um estabelecimento existente significa que o estabelecimento existente é colocado em uma situação em que pode fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, enquanto o processo de produção geral subjacente não é fundamentalmente alterado.

Como se vê, não há, quanto a este conceito de «*extensão da capacidade de um estabelecimento existente*», qualquer referência a afastamento dos equipamentos de substituição e, pelo contrário, incluem-se neste conceito todas as situações em que, com o equipamento adquirido, o estabelecimento passa a poder fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento.

Por outro lado, não se exige que cada um dos investimentos tenha potencialidade para, por si só, aumentar a capacidade de produção, bastando que tenham potencialidade para influenciar esse aumento integrados num conjunto de aquisições que o geram.

É a esta luz que há que apreciar os vícios imputados pela Requerente às liquidações impugnadas.

3.7.2.2. Posições gerais das Partes

A Requerente apresentou um mapa de investimentos efectuado em 2017 que considerou relevantes para efeitos de RFAI, em, que se incluem um edifício, um robot de cardagem e várias máquinas, moldes, antivírus, computadores, estantes, sistema de comunicação, um servidor HP, uma impressora.

A Requerente enquadró os investimentos, para efeitos de tipologia do RFAI, nos conceitos de «*criação de um novo estabelecimento*» (aquisição e adaptação do novo edifício industrial) e o restante no conceito de «*aumento da capacidade*», o que se reconduz a imputação nestes termos:

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância de qualquer destes investimentos para efeitos do RFAI, pelas razões que sumariou desta forma:

- Investimento inicial / Criação de um novo estabelecimento

Os investimentos em obras realizadas no edifício não consubstanciam a tipologia de "criação de um novo estabelecimento" por não configurar uma unidade produtiva autónoma. Com efeito, trata-se de meras reparações de edifício adquirido em estado de usado, afeto a armazém e a arrendamento a terceiros, sem enquadramento no conceito de investimento inicial.

- Afetação à exploração da empresa

Quer o edifício onde foram realizados os investimentos, quer os moldes adquiridos ou modificados, encontram-se afetos à atividade operacional de outras sociedades.

- Investimento inicial / Aumento da capacidade de produção

Para além de parte do investimento ser, manifestamente, investimento de substituição, ferramentas e equipamentos periféricos diversos de utilização transversal a toda a instalação, não foi demonstrado, relativamente a todo o investimento, o potencial aumento da capacidade produtiva da empresa, e pela análise realizada, não se lhe reconhece sequer aptidão para esse concreto efeito. Relembramos que o sujeito passivo apenas associou o investimento ao aumento da qualidade dos produtos técnicos produzidos e a redução dos prazos de entrega. É, claramente, investimento de manutenção.

- Ativos intangíveis

Para além do facto de não se encontrar integrado em nenhum projeto de investimento inicial, também não se qualifica como "despesa com transferência de tecnologia" o investimento em ativos intangíveis (antivírus Kaspersky e Office home), pelo que, não consubstanciam aplicações relevantes.

- Criação de postos de trabalho e sua manutenção

O investimento realizado não proporcionou a criação de postos de trabalho nem a sua manutenção pelos três períodos seguintes, quer considerando a totalidade dos funcionários, quer considerando apenas os funcionários ao abrigo de contrato sem termo.

Para além disso, a empresa registou uma diminuição do número de trabalhadores ao seu serviço, quer em termos globais quer apenas dos trabalhadores com contrato sem termo, nos anos 2018 e 2020.

Por fim, quer a aquisição dos novos equipamentos quer as obras realizadas no edifício não contribuíram, de per si, para a contratação de novos funcionários já que, conforme invocado pelo sujeito passivo, o investimento realizado apenas contribuiu para a contratação de um novo funcionário com o cargo de diretor técnico. Assim, não se consegue estabelecer, nem o sujeito passivo demonstrou, o nexo de causalidade entre a realização dos investimentos e a referida contratação, sendo que, uma tal função está normalmente associada à atividade como um todo e não apenas à que decorre do investimento realizado e considerado elegível.

A Requerente defende, em geral, que os investimentos que efectuou se integram na reorientação da sua produção decidida em 2016 e implementada posteriormente.

3.7.2.3. Investimentos em obras realizadas no edifício adquirido

Resulta da matéria de facto que a Requerente adquiriu um edifício em frente do que já detinha, que era utilizado pelo anterior proprietário para outra actividade e foi adaptado pela Requerente para instalar secções do seu processo de fabrico, armazéns e serviços administrativos, para além de uma parte ter sido cedida a outra empresa com ela relacionada.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que «*não poderá ser aceite a elegibilidade da totalidade dos investimentos realizados no edifício 64 para efeitos de RFAI*» porque, em suma:

- não se trata de investimento em Ativo Fixo Tangível, mas em Propriedade de Investimento, quanto à parte locada à B...;
- a maior parte do edifício está locada a terceiros, pelo que o edifício deveria constar da contabilidade como propriedade de investimento e não como activo fixo tangível, pelo que a contabilidade não se encontra regularmente organizada de acordo com a normalização contabilística em vigor;
- a parte destinada a armazém não constitui instalações fabris;
- as várias facturas referentes ao investimento não discriminam áreas afectas às diferentes utilizações dadas ao edifício, nem o sujeito passivo efetuou essa necessária separação, sendo completamente inviável saber quais os montantes de investimento relativos a cada zona do edifício no sentido de aferir qual o investimento realizado afeto à exploração corrente da A... e qual o investimento afeto, via arrendamento, à exploração da B...;
- encontrando-se o edifício, mesmo que parcialmente, afeto à atividade de uma outra sociedade, verifica-se que parte do investimento realizado (não identificável) não se encontra afeto à exploração corrente da empresa;
- as obras foram realizadas no edifício adquirido estado de uso;
- o investimento não se integra na tipologia de "*criação e um novo estabelecimento*" por não configurar uma unidade produtiva autónoma.

A prova produzida aponta no sentido de não corresponderem à realidade alguns destes pressupostos desta correcção.

Na verdade, a prova produzida é no sentido de que a maior parte do edifício, quer em área quer em volumetria, é utilizada pela Requerente, para produção, armazéns e serviços administrativos, estando, assim, afectada à exploração da Requerente, o que leva a concluir que a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira assenta num pressuposto de facto errado.

Por outro lado, a NCRF 11, preceitua que

– «*Propriedade de investimento: é a propriedade (terreno ou um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para: a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou b) Venda no decurso ordinário do negócio*» (§ 5)

– «*Algumas propriedades compreendem uma parcela que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), uma entidade contabilizará as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só é uma propriedade de investimento se uma parte não significativa for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas*» (§ 10).

Como resulta da parte final deste n.º 10, não se provando, nem sendo sequer invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que as partes do edifício possam e vendidas separadamente, e sendo a maior parte do edifício utilizada para uso na produção (o armazém destina-se, obviamente, a uso na produção) e a finalidades administrativas a classificação contabilística correcta é a de considerar o edifício um activo fixo tangível.

Por outro lado, os armazéns incluem-se nas "*instalações fabris*", se são utilizados para armazenagem dos materiais utilizados na produção, como é o caso.

Por isso, é adequado o enquadramento contabilístico do edifício.

A não discriminação nas várias facturas referentes ao investimento das áreas afectas às diferentes utilizações dadas ao edifício em que foram feitos investimentos, poderia justificar que parte desses investimentos não sejam considerados relevantes ou a fixação da matéria tributável por métodos indirectos, de harmonia com o preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 87º da LGT, mas constitui um erro sobre os pressupostos de facto, afastar a aplicação do RFAI à **totalidade** desses investimentos, em situação em que há a certeza de que pelo menos parte deles deve dele beneficiar e, por isso, esse

afastamento seria incompatível com o princípio constitucional e legal da proporcionalidade (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT).

O mesmo se deve dizer quanto ao outro fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira de parte do investimento realizado (não identificável) não se encontrar afecto à exploração corrente da empresa: esse facto poderá justificar que **parte** dos investimentos não possam ser relevantes para o RFAI, mas, por força do referido princípio da proporcionalidade, não pode justificar o afastamento da sua aplicação à **totalidade** desses investimentos.

No que concerne ao fundamento de as obras terem sido realizadas no edifício adquirido estado de uso, o que é verdade, afigura-se que não é relevante neste caso, por o requisito de os activos fixos tangíveis sejam adquiridos em estado de novo, que se refere no corpo da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, não ser aplicável a reparações de edifícios, que tendencialmente serão efectuadas em edifícios que já foram de objecto de uso que terá criado a necessidade de reparações.

A redacção do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii) do CFI não é perfeitamente clara, pois no corpo da alínea faz-se referência a «*ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo*», mas na subalínea ii), depois da regra da exclusão da relevância dos investimentos em «*quaisquer edifícios*» (fórmula que inclui os edifícios em estado de usados) e admite-se a relevância dos investimentos nesses «*quaisquer edifícios*» «*se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas*».

Isto é, apesar da redacção pouco clara, infere-se desta norma que não se pretendeu excluir a aplicação do RFAI relativamente a investimentos em instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.

O teor literal desta norma aponta, assim, no sentido de, quanto a investimentos em edifícios, não será necessário que sejam adquiridos em estado novo, o que é corroborado pelo facto de não se excluir do benefício fiscal os investimentos na **reparação e ampliação** de instalações, que pressupõem intervenções em instalações previamente adquiridas e, naturalmente, já antes utilizadas.

Quanto ao último fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que é o de o investimento não se integrar na tipologia de "*criação de um novo estabelecimento*" por não configurar uma unidade produtiva autónoma, é correcto, mas não permite concluir pelo afastamento da aplicação do RFAI, pois, quanto a investimentos em edifícios que sejam instalações fabris ou de actividades administrativas, o RFAI aplica-se independentemente de se tratar de um novo estabelecimento, designadamente quando aqueles investimentos estão relacionados com o aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

O facto de a Requerente ter enquadrado os investimentos no edifício na tipologia «*criação de um novo estabelecimento*» não obsta a que seja apreciada a sua relevância à face do regime aplicável, como se infere dos princípios da inalterabilidade da relação jurídica tributária por vontade das partes (artigo 36.º, n.º 2, da LGT) e da prevalência da substância económica dos factos (artigo 11.º, n.º 3, da LGT).

Neste caso, como resulta da prova produzida que Foi incluída no edifício adquirido uma secção de corte, com máquinas específicas para dar continuidade às operações de fabrico da Requerente, bem como uma máquina de testes dos produtos, para além de ser utilizado para armazém de matérias-primas com melhor organização e para serviços administrativos.

Resulta ainda da prova produzida que foi o aumento de produção da Requerente que fez surgir a necessidade de melhor organização e armazenamento de matérias-primas, que justificou a aquisição do edifício [alínea NNN) da matéria de facto fixada], com gestão de stocks adequada que foi necessária em face da maior diversificação necessária à nova produção muito diferenciada [alíneas PPP) e QQQ) da matéria de facto fixada], pelo que ele se está perante um investimento «**relacionado com ... aumento da capacidade de um estabelecimento existente**», que se enquadra na definição 49), alínea a), do artigo 2.º do RGIC.

Do exposto conclui-se que a correcção relativa às despesas com as reparações do edifício, no valor de € 173.198,88, enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito que justifica a sua anulação.

3.7.2.4. Investimentos em máquinas

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância para o RFAI de investimentos no valor de € 84.170,50 efectuados pela Requerente numa célula robotizada de cardagem de sapatos, uma máquina de costura Durkopp Adler 88, uma máquina Rebater Hisperia Homem, Grupo lamina M e Sofione Bc Pedal/Registro Digital.

A Requerente enquadrou estes investimentos no conceito de conceito de «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*».

Os fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira para a não aceitação foram, em suma, «*estarmos perante equipamentos de substituição (máquina de costura), ferramentas e equipamentos*

periféricos, e ainda, por não ficar demonstrado de que forma este investimento permitiu o aumento da capacidade de produção instalada».

Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira que, «*tendo em consideração que para além da máquina de costura, que visou substituir máquinas antigas, e do grupo de lâminas, que é uma componente de uma máquina, o sujeito passivo apenas adquiriu a célula robotizada de cardagem, a máquina de rebater e o sofione, manifestamente não foi criada qualquer linha de produção adicional, por conseguinte, não se concebe como poderão estes equipamentos, por si só, aumentar a capacidade de produção do estabelecimento*».

Como já se referiu no ponto 3.7.2.1., o facto de se tratar de algum ou alguns desses equipamentos serem de substituição de anteriores equipamentos não exclui a elegibilidade dos investimentos para o RFAI, pelo que esta correcção enferma de erro sobre os pressupostos de direito, quanto a este fundamento.

Por outro lado, resulta da matéria de facto fixada que a Requerente efectuou os investimentos em máquinas integrados na reorientação estratégica da empresa para a produção de calçado especializado (de segurança, outdoor, e de equitação) que formulou em 2016, com opção pela robotização, que lhe proporcionou maior capacidade de produção, designadamente de produtos que antes não fabricava.

Conclui-se da prova produzida que essa alteração da produção foi acompanhada de uma opção pela robotização, de que é peça essencial o robot de cardagem (célula robotizada de cardagem de sapatos), que implicou a aquisição de outras máquinas, com possibilidade de programação, para possibilitar a produção de peças com a precisão necessária ao funcionamento adequado do robot [alíneas SS) e TT) da matéria de facto fixada].

Para além disso, resulta da prova produzida que todas essas máquinas passaram a estar relacionadas entre si através de rede informática [alínea WW) da matéria de facto fixada].

Segundo resulta da prova produzida foi deste conjunto de investimentos em máquinas e da linha de produção com base nelas criada que resultou aumento da capacidade de produção geral da Requerente, para além de aumentar a capacidade de produção de todos os produtos simultaneamente, permitiu ultrapassar o volume de negócios que a Requerente obtivera antes da perda do seu anterior principal cliente [alíneas VV), DDD) e MMM) da matéria de facto fixada].

Conclui-se, assim, que o pressuposto em que assentou a decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira de não aceitar a relevância para o RFAI destes investimentos no valor de no valor de € 84.170,50 enferma de vícios de erro sobre os pressupostos de facto, sobre a relevância das máquinas para aumento da capacidade, e de direito, por erro de interpretação da lei quanto à possibilidade de relevância de equipamentos de substituição que tenham potencialidade para incrementar essa capacidade.

3.7.2.5. Investimentos em moldes

A Requerente inclui nas deduções do RFAI investimentos em moldes o montante global de € 59.254,97.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a elegibilidade de qualquer desses investimentos para efeitos de RFAI, por entender, em suma, que:

- as despesas em "Reparação moldes Tigre" e "Reutilizar o molde Felix para a placa Chester", nos valores de € 700,00 e 600,00 respectivamente, não correspondem à aquisição de qualquer equipamento em estado novo, antes ao serviço correspondente à reparação para reutilização e adaptação de moldes antigos;
- estamos perante a aquisição de meras ferramentas periféricas, directamente associadas à produção de cada colecção de calçado, o que, naturalmente, sofre alterações em cada ciclo produtivo, de acordo com as modificações que sofre cada coleção, consubstanciando apenas uma ferramenta de uso corrente e em constante reparação, adaptação e substituição por parte da empresa;
- está-se perante meros componentes de ativos fixos tangíveis que, de forma isolada, não podem ser usados na produção de bens;
- o investimento na aquisição dos "moldes" necessários à realização da atividade de exploração corrente da requerente, nos mesmos termos em que já vinha sendo exercida, não integra o conceito de investimento inicial;
- nenhum destes moldes se encontra nas instalações do sujeito passivo, pelo que não podem considerar-se afectos à exploração da empresa, nem contribuir para aumento da capacidade produtiva nem criação de postos de trabalho.

Resulta da prova produzida que a criação de novos moldes visou a criação de novos modelos de calçado dos tipos dos que a Requerente já produzia, mas não se trata de substituição dos produtos antigos pelos

novos, mas antes de cumulação de novos produtos com os anteriores.

A Requerente, ao investir num molde, distinto dos anteriores, pode fabricar produtos diferentes dos que produzia, pelo que está necessariamente a aumentar a capacidade de produzir produtos, que sem ele não podia produzir.

Assim, os investimentos em moldes destinados a fabricar novos produtos são investimentos que estão relacionados com o «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*», pelo que se enquadram no conceito de «*investimento inicial*» definido no n.º 49) do artigo 2.º do RGIC.

No entanto, não se encontrando os moldes adquiridos nas instalações da Requerente nem sendo utilizados pelos seus trabalhadores, tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira ao afastar a aplicação do RFAI por não preenchimento do requisito previsto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, de os sujeitos passivos de IRC efectuarem «*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)*».

Assim, sendo autónomos os fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira para sustentar a não aplicação do RFAI aos investimentos em moldes, tendo cada um deles com potencialidade para sustentar as correções efectuadas, o facto de se considerar que um desses fundamentos tem suporte legal basta para assegurar a legalidade dessas correções.

Na verdade, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, quando um acto administrativo ou tributário tem mais que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a legalidade de um acto tributário (ou administrativo) é irrelevante que algum um deles seja ilegal, pois "o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o acto". ([11])

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto à correcção relativa aos investimentos em moldes, no montante de € 59.254,97.

3.7.2.6. Equipamento Informático

A Requerente incluiu nas deduções ao abrigo do RFAI investimentos em computadores, um servidor, uma impressora Digital a Cores Icube e um programa antivírus, no valor global de € 14.229,90.

A Requerente justificou essa inclusão dizendo que "*permitiram acompanhar e gerir todo o processo produtivo nas diferentes secções industriais da fábrica, os quais se revelam imprescindíveis para que seja alcançado o objetivo principal de aumento da capacidade, na medida em que permitem um melhor acompanhamento e gestão de todo o processo produtivo e monitorização da qualidade do calçado técnico*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância da totalidade desses investimentos, pelo seguinte, em suma:

- sempre se exigiria ao sujeito passivo, a necessária distinção entre equipamento informático afecto à instalação industrial pré-existente, e equipamento informático afecto ao projeto de investimento considerado relevante no âmbito do RFAI. Mas para além de não existir qualquer critério de seleção ou de imputação de tais despesas ao investimento realizado, os equipamentos informáticos em causa apenas terão permitido a optimização das linhas já implementadas, não podendo associar-se a qualquer investimento produtivo incremental;
- relativamente à aquisição do antivírus Kaspersky, e para além de possuir as mesmas vicissitudes referidas para os equipamentos informáticos a que se destina, está em causa um ativo intangível, pelo que, temos que atender ao preconizado na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, onde apenas se inclui os ativos intangíveis constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.
- relativamente ao investimento na aquisição da impressora digital a cores foi adquirida para substituição de um equipamento anterior, por conseguinte, não configura aplicação relevante de um investimento inicial por configurar um investimento de substituição e este investimento em nada contribuiu para o invocado fim subjacente à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", nem tão pouco contribui para a criação de postos de trabalho;
- este investimento em nada contribuiu para o invocado fim subjacente à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", nem tão pouco contribui para a criação de postos de trabalho, na medida em que se configura, como a própria fatura indica, como um investimento de substituição;
- assim, pelo facto de o software adquirido não ser considerado uma aplicação relevante nos termos da al. b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pela impressora ser um equipamento de substituição e, acima de tudo, por todo o investimento ser meramente periférico e complementar

do já existente, sem aptidão para aumentar a capacidade instalada, não pode ser considerado investimento inicial, conforme definido na alínea d) do n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e al. a) do parágrafo 49 do art.º 2.º do RGIC, pelo que, não poderá ser elegível para efeitos de RFAI o montante de € 14.229,90.

Os programas antivírus são activos fixos intangíveis, pois não são indispensáveis ao funcionamento dos computadores. ([12])

Assim, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão ao não aceitar a relevância do investimento no antivírus, pois, quanto a activos fixos intangíveis, a alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI apenas considera relevantes os investimentos «*constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente*».

Quanto à impressora Digital a Cores Icube a Autoridade Tributária e Aduaneira também tem razão, pois não se provou que tenha contribuído para a criação de postos de trabalho nem que tenha sido relevante na reorientação da actividade da Requerente (como se refere nos factos não provados).

No que concerne ao servidor e computadores, resulta da prova produzida que foram essenciais na implementação da opção da Requerente pela robotização formulada no âmbito da sua reorientação estratégica [alíneas WW), ZZZ), AAAA), BBBB), CCCC) da matéria de facto fixada], pelo que se inserem no conceito de «*aumento de capacidade*» gerado por essa reorientação:

XX) Todas essas máquinas estão ligadas à rede, sendo todos os dados guardados no servidor e computadores, que têm de proporcionar condições de segurança;

AAAA) A Requerente dispõe de um servidor para carregar toda a informação relativa ao funcionamento das máquinas e dos equipamentos e para dar as respostas necessárias;

BBBB) O departamento de modelação da Requerente funciona com computadores, com software adequado que controla as máquinas de corte, que são totalmente digitais, com equipamentos informáticos acoplados;

CCCC) Não seria viável o funcionamento da Requerente com os novos equipamentos sem os sistemas informáticos;

DDDD) Nos anos de 2016 e 2017, a Requerente informatizou o processo de gestão e produção integrado, desde o desenvolvimento do produto, a recepção das encomendas, as compras, os stocks, até à produção e ao controlo de produção.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto as correcções relativas ao antivírus e à impressora a cores, no valor global de € 5.989,40 (€ 989,40 + € 5.000,00) e procede quanto às restantes correcções no valor global de € 8.240,50.

3.7.2.7. Material de comunicação

A Requerente incluiu nos investimentos que entendeu beneficiarem do RFAI material de comunicação designado por "TEL_7991_JUL17", no montante de € 1.524,75.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância deste investimento para o RFAI por entender que:

– tratando-se de uma aquisição isolada de um Kit telefónico não se antevê qualquer associação deste investimento com o aumento da capacidade de produção da empresa;

– é investimento no funcionamento das atividades pré-existentes, não justificado nem integrado num projecto de investimento inicial de aumento da capacidade instalada;

– o investimento em referência enquadra-se no âmbito de uma necessidade de gestão corrente da empresa, não sendo indutor nem estando associado a um qualquer aumento de capacidade de produção.

A prova produzida é no sentido e que o material de comunicação e interligação entre todas as secções da Requerente é necessário ao seu funcionamento, inclusivamente por estarem em edifícios diferentes [alínea CCCCC) da matéria de facto fixada].

No entanto, não se apurou que se integre na reorientação estratégica da Requerente nem que tenha contribuído para o aumento da produção que a robotização permitiu.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção o valor de € 1.524,75.

3.7.2.8. Condição da criação e postos de trabalho

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI estabelece, como requisito do RFAI, que os sujeitos passivos de IRC *«efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que este requisito previsto no CFI se reconduz ao previsto na alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, em que se estabelece que *«o projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período»*.

Para fundamentar a sua interpretação, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou no RIT uma ficha doutrinária em que se adopta o entendimento de que *«apenas pode integrar o conceito de "criação de postos de trabalho" a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa mas ao abrigo de um contrato com termo»*.

Feita a análise dos números de trabalhadores da Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que não ocorreu esse aumento líquido, pelo que se justificava a não aceitação da totalidade dos investimentos do RFAI, por incumprimento da condição prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

A Requerente defende que esse conceito de *«aumento líquido do número de trabalhadores»*, utilizado no RGIC, não se aplica ao RFAI.

Antes de mais, impõe-se esclarecer que as orientações administrativas invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira não têm relevância como fundamento de direito das correcções efectuadas.

Na verdade, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, as orientações administrativas vinculam (unicamente) Administração Tributária, surgindo no âmbito do princípio da colaboração recíproca que compreende, designadamente, a publicação de orientações genéricas sobre a interpretação e a aplicação das normas tributárias [art. 59.º, n.º 3, alínea b) da LGT].

Deste modo, as circulares e fichas doutrinárias não constituem fontes de direito fiscal, integrando antes o chamado *«direito circulatório»*, composto por orientações genéricas dirigidas aos serviços da administração fiscal relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que não vinculam os Tribunais nem os contribuintes.

À face do princípio da legalidade fiscal, proclamado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, *«os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes»*, pelo que não pode por via de uma orientação administrativa ser regulamentada uma situação de incidência tributária, como é o campo de aplicação de benefícios fiscais.

Apreciando a questão à luz dos diplomas legislativos referidos, tem de se constatar que não há suporte textual para concluir que o investimento relevante tem de proporcionar um aumento líquido de postos de trabalho.

Na verdade, na alínea f) do n.º 4 do artigo 21.º do CFI não se faz referência a aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, mas apenas a *«criação de postos de trabalho»* e sua manutenção, o que constitui um elemento interpretativo de acentuada relevância no âmbito de benefícios fiscais, pois, como é jurisprudência pacífica, as normas sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas em termos estritos, o que, se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos para que não há qualquer suporte textual.

Por outro lado, se é certo que o n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, refere que *«o projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período»*, também o é que ele apenas aplicável, como nele se refere expressamente, *«quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados»*, o que não sucede no caso, pois está-se perante benefício fiscal baseado em investimento em activos fixos tangíveis e intangíveis (artigo 21.º, n.º 2, do CFI).

Na verdade, aquele artigo 14.º do RGIC prevê, no seu n.º 4, como custos elegíveis, *«custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos»* [alínea a)], e *«custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos»* [alínea b)], ou *«uma combinação»* desses custos [alínea c)] e o seu n.º 9, em que se alude ao *«aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa»* só se aplica *«quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b)»*.

Esta expressa referência no n.º 9 do artigo 14.º do RGIC à alínea b) do n.º 4, e não também à sua alínea a) ou à sua alínea c), constitui uma manifestação de vontade legislativa expressiva de que aquele aumento líquido apenas é exigido nos casos de auxílios calculados com base em postos de trabalho ou em custos salariais estimados.

De resto, com se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 307/2019-T ([13]), «*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 art.º 19.º do EBF vigente à data, esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho*».

Como também se refere no mesmo acórdão

«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».

No caso em apreço, dos investimentos relativos à reorientação estratégica da Requerente e opção pela robotização resultou a criação de um posto de trabalho do Director Técnico, que se manteve para além de três anos a contar da data dos investimentos (ainda se mantinha em funções quando foi realizada a reunião para produção de prova), pelo que está cumprido o requisito previsto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Pelo exposto, tem de se concluir que a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito quanto à interpretação da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pelo que não pode basear-se nela a não aplicação do RFAI a qualquer dos investimentos referidos.

3.8. DLRR

As normas do CFI relativas à Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) formalidade revogadas pela Lei n.º 24-D/2022, de 31 de Dezembro.

Na redacção vigente em 2015 estabelecia-se o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 27.º

Objeto

A DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do RGIC.

Artigo 28.º

Âmbito de aplicação subjetivo

Podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

a) Sejam micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003;

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

- c) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- d) Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.

Artigo 29.º

Dedução por lucros retidos e reinvestidos

- 1 - Os sujeitos passivos referidos no artigo anterior podem deduzir à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10 % dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º, no prazo de dois anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.
- 2 - Para efeitos da dedução prevista no número anterior, o montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de (euro) 5 000 000,00, por sujeito passivo.
- 3 - A dedução prevista no número anterior é feita, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, até à concorrência de 25 % da coleta do IRC.
- 4 - Aplicando-se o regime especial de tributação de grupos de sociedades, a dedução prevista no n.º 1:
 - a) Efetua-se ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, com base na matéria coletável do grupo;
 - b) É feita até 25 % do montante mencionado na alínea anterior e não pode ultrapassar, em relação a cada sociedade e por cada período de tributação, o limite de 25 % da coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as aplicações relevantes caso não se aplicasse o regime especial de tributação de grupos de sociedades.

Artigo 30.º

Aplicações relevantes

- 1 - Consideram-se aplicações relevantes, para efeitos do presente regime, os ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:
 - a) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em projetos de indústria extrativa;
 - b) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;
 - c) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo;
 - d) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
 - e) Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.
- 2 - Considera-se investimento realizado em aplicações relevantes o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis 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.
- 3 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso.
- 4 - No caso de ativos adquiridos em regime de locação financeira, a dedução a que se refere o n.º 1 do artigo anterior é condicionada ao exercício da opção de compra pelo sujeito passivo no prazo de cinco anos contado da data da aquisição.
- 5 - As aplicações relevantes em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos devem ser detidas e contabilizadas de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, por um período mínimo de cinco anos.
- 6 - Quando ocorra a transmissão onerosa dos ativos em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos antes de decorrido o prazo previsto no número anterior, o sujeito passivo deve reinvestir, no mesmo período de tributação ou no período de tributação seguinte, o respetivo valor de realização em aplicações relevantes nos termos do presente artigo, os quais devem ser detidos, pelo menos, pelo

período necessário para completar aquele prazo.

Artigo 34.º

Incumprimento

Sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 15 de junho:

- a) A não concretização da totalidade do investimento nos termos previstos no artigo 30.º até ao termo do prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 29.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;*
- b) O incumprimento do disposto nos n.ºs 4, 5 ou 6 do artigo 30.º, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente aos ativos relativamente aos quais não seja exercida a opção de compra ou que sejam transmitidos antes de decorrido o prazo de cinco anos, o qual é adicionado ao montante de imposto a pagar relativo ao período em que se verifiquem esses factos, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;*
- c) A não constituição da reserva especial nos termos do n.º 1 do artigo 32.º, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;*
- d) O incumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 32.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado correspondente à parte da reserva que seja utilizada para distribuição aos sócios, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.*

Nos anos 2015 e 2016, a Requerente procedeu à dedução à colecta de IRC dos montantes de € 54.115,18 e € 19.905,82, respetivamente, incluídos no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, relativos à DLRR.

O valor das reservas a constituir em contas do capital próprio será de € 541.151,80 e € 199.058,20, relativas aos resultados retidos gerados nos anos 2015 e 2016, respetivamente, como resulta do n.º 1 do artigo 29.º do CFI.

Estes montantes teriam de ser reinvestidos até ao ano 2017 (prazo de dois anos, previsto no n.º 1 do artigo 29.º do CFI, no caso dos lucros retidos no ano de 2015) e até ao ano 2019 (no caso dos lucros retidos em 2016, por a Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, ter alterado o n.º 1 do artigo 29.º, aumentando o prazo para reinvestimento para três anos, com efeitos nas reservas constituídas no ano 2016, nos termos do artigo 297.º, n.º 2, do Código Civil.

3.8.1. DLRR de 2015

No ano 2015, a Requerente deduziu à colecta o montante de € 54.115,18, relativo a DLRR, cujo reinvestimento foi realizado nos anos 2016 e 2017.

A reserva é de € 541.151,80 e a Requerente investiu € 244.912,59 em 2016 e € 333.064,90 em 2017.

3.8.1.1. Investimento realizado em 2016

Os investimentos realizados em 2016 imputados à DLRR foram sintetizados no RIT no quadro seguinte:

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância de qualquer destes investimentos por entender, em suma, que «*não respeitam a um investimento inicial, tal como definido na alínea d) do n.º 1*

do artigo 2.º da Portaria 297/2015, neste caso, relacionados com a tipologia por si indicada de aumento da capacidade do estabelecimento» e grande parte dos equipamentos não foi adquirida no estado de novo.

3.8.1.1.1. Máquinas

3.8.1.1.1.1. Prensa Hidr. Univ. Programada Mod P2000 TS

A Requerente incluiu nos investimentos a beneficiarem da DLRR, o valor de € 22.300,00 relativo a aquisição de uma prensa que foi alienada em 2020 como comprovou a Autoridade Tributária e Aduaneira na inspecção.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção não aceitando a generalidade das correcções, incluindo esta, porque *«determina o n.º 5 do artigo 30.º do CFI, as aplicações relevantes em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos devem ser detidas e contabilizadas de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, por um período mínimo de cinco anos»* e porque *«o sujeito passivo não demonstrou o reinvestimento do valor resultante da alienação da prensa em aplicações relevantes»*.

O n.º 5 do artigo 30.º do CFI estabelece que *«as aplicações relevantes em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos devem ser detidas e contabilizadas de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, por um período mínimo de cinco anos»*.

Mas, o n.º 6 do mesmo artigo estabelece que *«quando ocorra a transmissão onerosa dos ativos em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos antes de decorrido o prazo previsto no número anterior, o sujeito passivo deve reinvestir, no mesmo período de tributação ou no período de tributação seguinte, o respetivo valor de realização em aplicações relevantes nos termos do presente artigo, os quais devem ser detidos, pelo menos, pelo período necessário para completar aquele prazo»*.

A Requerente defende que o reinvestimento foi efectuado numa nova máquina de fechar ORMAC, que foi adquirida em 19-05-2020, como se comprova pelo documento n.º 31.

Assim, a correcção em causa, no valor de € 22.300,00, enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação.

3.8.1.1.1.2. Máquina de Costura Durkopp Adler 888 Agulha

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância da máquina de Costura Durkopp Adler 888 Agulha, no valor de € 2.800,00, por ter sido adquirida na sequência da alienação, nesse mesmo ano, de três máquinas de costura usadas.

Pelo que já se referiu, no ponto 3.7.2.1., o facto de o novo equipamento ter substituído equipamentos anteriores não é obstáculo à relevância para efeitos de DLRR, desde que o novo equipamento esteja relacionado com o *«aumento da capacidade de um estabelecimento existente»*, o que sucede quanto a esta máquina, pelo que se referiu no ponto 3.7.2.4. deste acórdão.

Assim, esta correcção no valor de € 2.800,00 enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, por erro de interpretação da lei quanto à possibilidade de relevância de equipamentos de substituição que tenham potencialidade para incrementar essa capacidade do estabelecimento.

3.8.1.1.1.3. Equipamento adquirido à B...

Quanto ao equipamento adquirido à B..., no valor global de € 89.920,00 não foi aceite a sua relevância por não terem sido apresentadas provas de que tenha sido adquirido em estado novo, os anos de fabrico serem muito anteriores a 2016 (2003, 2006, 2008, 2010 e 2011) e os equipamentos terem sido registados na contabilidade da B... em 2011.

Como se refere no ponto 2.2.5. não se provou que estes equipamentos tenham sido adquiridos em estado novo, e o ónus da prova dessa aquisição em estado novo recai sobre a Requerente.

Na verdade, o artigo 74.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»*.

No específico caso dos benefícios fiscais, o artigo 14.º, n.º 2, da LGT estabelece que *«os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à*

administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito».

Desta norma infere-se que o ónus da prova dos pressupostos dos benefícios fiscais recai sobre os contribuintes e concretiza-se através da revelação desses pressupostos ou autorização para eles serem revelados à Administração Tributária.

Na falta de cumprimento desse ónus, os benefícios fiscais ficam sem efeito, como estatui a parte final daquele n.º 2 do artigo 14.º.

O artigo 65.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) confirma esta conclusão ao estabelecer, no seu n.º 1, que *«salvo disposição em contrário e sem prejuízo dos direitos resultantes da informação vinculativa a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º, o reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim, o cálculo, quando obrigatório, do benefício requerido e a **prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento** nos termos da lei»* e, no seu n.º 5, que *«a manutenção dos efeitos de reconhecimento do benefício dependem de **o contribuinte facultar à administração fiscal todos os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos de que esta não disponha**»*.

Resulta, assim, destas normas que, nos casos em que a Administração Tributária não dispõe de elementos de prova dos benefícios fiscais, é o contribuinte que lhes tem de fornecer, **«sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito»**, como determina a parte final do n.º 2 do artigo 14.º da LGT.

Embora estas regras estejam previstas para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo jurisdicional que se lhes seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova de certos factos no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo jurisdicional. ([14])

Por outro lado, embora o artigo 100.º, n.º 1, do CPPT estabeleça a regra de que *«sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado»*, nos casos dos pressupostos dos benefícios fiscais não se está perante uma situação aqui directamente enquadrável, pois, ela reporta-se apenas a prova da **existência do facto tributário** e sua **quantificação** e não às isenções.

O facto tributário é o facto jurídico constitutivo da obrigação de imposto e *«a isenção tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário e não de uma delimitação negativa do facto constitutivo»*. ([15])

Para além disso, aquela regra do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, tem natureza de norma geral sobre o ónus da prova nos processos de natureza jurisdicional, pelo que deve ceder perante normas especiais sobre essa matéria, como é o caso das normas que se referiram sobre o ónus da prova em matéria de benefícios fiscais. Nos casos em que existem normas especiais sobre o ónus da prova que o fazem recair sobre o contribuinte no procedimento tributário, deve entender-se que ele também lhe é imposto no processo jurisdicional, pois a ponderação de interesses, baseada em regras da normalidade, que justifica a repartição do ónus da prova no procedimento tributário é a mesma que se tem de fazer no processo judicial, e, por isso, *«o critério de repartição deverá ser o mesmo, como impõe a coerência valorativa e axiológica imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primordial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do Código Civil). Com efeito, não se compreenderia que, com base num determinado critério sobre o ónus da prova, se levasse a administração tributária a praticar um acto de liquidação (que, à face deste critério, seria legal), para, depois, no processo judicial, inverter o ónus da prova sobre os mesmos factos, levando o tribunal a decretar a anulação desse acto, por ilegalidade consubstanciada em erro sobre os pressupostos de facto, sem que sobreviesse qualquer alteração da matéria de facto»*. ([16])

Por isso, no caso em apreço, sendo pressuposto do benefício fiscal a aquisição dos equipamentos em estado novo, é sobre a Requerente ele que recai o ónus da prova desse requisito.

Assim, a falta dessa prova tem de ser processualmente valorada conta a Requerente, o que conduz à conclusão processual de que os equipamentos não foram adquiridos em estado de novos.

Por isso, tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira ao afastar da relevância para a DLRR os investimentos nos equipamentos adquiridos à B..., no valor de € 89.200,00, por falta desse requisito exigido pelo n. 1 do artigo 30.º do CFI.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a estas correcções no valor de € 89.920,00.

3.8.1.1.4. Monitor para máquina de Corte FE400

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância para a DLRR de um monitor para a máquina de corte FE400, no valor de € 185,00, dizendo que é um *«mero componente acoplado a uma máquina de corte»*.

Como se refere na alínea OOOO) da matéria de facto fixada, o investimento monitor integra-se foi pensado de uma forma integrada, coordenada, agregadora, e não de forma dispersa, tendo em vista

implementar a reorientação estratégica da actividade da Requerente.

Por isso, esta correcção, no valor de € 185,00 enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

3.8.1.1.1.5. Reparação de uma máquina de corte Teseo

A Autoridade Tributária e Aduaneira na aceitou a relevância da reparação para efeito da DLRR porque *«para além da fatura de aquisição designar "máquina reparada" verificamos que esta se encontra contabilizada na conta 43139 - Equipamento básico grandes reparações, isto é, mais uma vez, não estamos perante a aquisição de equipamento novo, conforme exige o n.º 1 do artigo 30.º do CFI, antes perante a reparação de um equipamento usado»*.

A Requerente defende que *«esta aquisição correspondeu a uma grande reparação da máquina de corte, que foi enviada para o respetivo fabricante em Itália, para serem substituídos componentes tecnológicos e eletrónicos deste equipamento, de modo a torná-lo significativamente mais produtivo - pelo que o mesmo também contribuiu para o aumento da capacidade de produção de produto técnico»*.

No entanto, é manifesto que não se está perante a aquisição de um activo fixo tangível em estado novo, pelo que a aplicação da DLRR é afastada pelo n.º 1 do artigo 30.º do CFI.

Por isso, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção no valor de € 26.000,00.

3.8.1.1.1.6. Equipamento informático

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância para a DLRR os investimentos de 2016 em material informático no valor de € 16.114,68, por não se enquadrar na tipologia *«aumento da capacidade de um estabelecimento existente»*.

Como se refere no ponto 2.2.3., não se provou que a fotocopiadora impressora KM BIZ, com alimentador e armário, no valor de € 2.250,00, tenha contribuído para o aumento da capacidade da Requerente.

Como se refere no ponto 3.7.2.6., no que concerne ao servidor e computadores, resulta da prova produzida que foram essenciais na implementação da opção da Requerente pela robotização formulada no âmbito da sua reorientação estratégica [alíneas WW), ZZZ), AAAA), BBBB), CCCC) da matéria de facto fixada], pelo que se inserem no conceito de *«aumento de capacidade»* gerado por essa reorientação.

Pelo exposto, só tem fundamento legal a correcção quanto à fotocopiadora, no valor de € 2.250,00, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral quanto ao valor restante, de € 13.864,68.

3.8.1.1.1.7. Moldes

A Autoridade Tributária e Aduaneira não considerou relevantes para a DLRR os investimentos em moldes, montante de € 80.615,00, por entender que não respeitam a um investimento inicial.

Pelo que se refere no ponto 3.7.2.5., os investimentos em moldes destinados a fabricar novos produtos são investimentos que estão relacionados com o *«aumento da capacidade de um estabelecimento existente»*, pelo que se enquadram no conceito de *«investimento inicial»* definido no n.º 49) do artigo 2.º do RGIC.

Não é exigida, em sede de DLRR, a conexão os investimentos com a criação de postos de trabalho que, quanto ao RFAI, justificou a legalidade da irrelevância dos investimentos em moldes.

Assim, estando os investimentos em moldes relacionados com o *«aumento da capacidade de um estabelecimento existente»* tem cobertura legal a sua relevância para a DLRR.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção no valor de € 80.615,00, por vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

3.1.1.1.1.8. Mobiliário e telemóvel

A Autoridade Tributária e Aduaneira não considerou relevante para a DLRR investimentos em mobiliário e um Iphone no valor total de € 6.957,91.

Como se refere no ponto 2.2.6., não se provou que o mobiliário e o telemóvel Apple Iphone considerados pela Requerente para efeitos da DLRR tenham conexão com o aumento da capacidade de produção da Requerente.

Assim, recaindo sobre a Requerente o ónus da prova dessa eventual conexão, pelo que se refere no ponto 3.8.1.1.1.3. deste acórdão, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção, no valor de € 6.957,91.

3.8.1.2. Investimentos realizados em 2017

A Requerente imputou à DLRR de 2015 os investimentos realizados em 2017, no valor de € 333.064,85, os mesmos que foram considerados para imputação ao RFAI.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância para a DLRR de qualquer destes investimentos, remetendo para a fundamentação que adoptou para idêntica não relevância dos mesmos investimentos para efeitos de RFAI.

Assim, valem aqui as apreciações que se fizeram neste acórdão quanto aos seguintes investimentos, remetendo-se para a respectiva fundamentação, de que se conclui:

- a. a correcção relativa às despesas com as reparações do edifício, no valor de € 173.198,88, enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito que justifica a sua anulação, pelo que se refere no ponto 3.7.2.3. deste acórdão;
- b. as correcções relativas aos investimentos no valor de € 84.170,50 efectuados pela Requerente numa célula robotizada de cardagem de sapatos, uma máquina de costura Durkopp Adler 88, uma máquina Rebater Hisperia Homem, Grupo lamina M e Sofione Bc Pedal/Registo Digital, enfermas de vícios de erro sobre os pressupostos de facto, sobre a relevância das máquinas para aumento da capacidade, e de direito, por erro de interpretação da lei quanto à possibilidade de relevância de equipamentos de substituição que tenham potencialidade para incrementar essa capacidade, pelo que se refere no ponto 3.7.2.4. deste acórdão;
- c. no que concerne aos investimentos em computadores, um servidor, uma impressora Digital a Cores Icube e um programa antivírus, no valor global de € 14.229,90, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto as correcções relativas ao antivírus e à impressora a cores, no valor global de € 5.989,40 (€ 989,40 + € 5.000,00) e procede quanto às restantes correcções no valor global de € 8.240,50, pelo que se refere no ponto 3.7.2.6, deste acórdão;
- d. no que concerne ao investimento em material de comunicação designado por "TEL_7991_JUL17", no montante de € 1.524,75, improcede o pedido de pronúncia arbitral, pelo que se refere no ponto 3.7.2.7. deste acórdão;
- e. no que concerne aos investimentos em moldes destinados a fabricar novos produtos, no montante de € 59.254,97, estão relacionados com o «aumento da capacidade de um estabelecimento existente», pelo que se enquadram no conceito de «investimento inicial» definido no n.º 49) do artigo 2.º do RGIC, como se refere no ponto 3.7.2.5. Não é exigida, em sede de DLRR, a conexão os investimentos com a criação de postos de trabalho que, quanto ao RFAI, justificou a legalidade da irrelevância dos investimentos em moldes. Por isso, estando os investimentos em moldes relacionados com o «aumento da capacidade de um estabelecimento existente» tem cobertura legal a sua relevância para a DLRR.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a estas correcções quanto ao valor de € 324.864,85 (€ 173.198,88 + € 84.170,50 + de € 8.240,50 + € 59.254,97) e improcede quanto a correcções no valor de € 5.188,70.

3.8.2. DLRR-Dedução realizada no ano 2016

No ano 2016, a Requerente deduziu à colecta de IRC o montante de € 19.905,82, a que correspondeu a constituição e uma reserva especial de € 199.058,20. O reinvestimento deste montante foi concretizado nos anos 2018 (€ 71.373,94) e 2019 (€ 125.356,05).

3.8.2.1. Investimentos realizados em 2018

A Requerente efectuou em 2018 os seguintes investimentos que imputou à DLRR:

A Autoridade Tributária e Aduaneira agrupou desta forma os investimentos realizados em 2018:

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância para a DLRR de qualquer destes investimentos, com a seguinte fundamentação:

Relativamente ao primeiro grupo encontramos uma máquina de conformar canos de botas a frio, uma máquina de gravação, um secador, que se encontra numa cabine no exterior do edifício junto ao compressor, uma máquina de teste de fuga de ar e cortantes.

Estamos, pois, perante aquisições isoladas, distribuídas por toda a fábrica, que não consubstanciam o conceito de investimento inicial, não se concebendo, de que forma, por si só, contribuem para o aumento da capacidade de produção da empresa.

Quanto aos cortantes, para além do acima referido, constituem uma ferramenta de utilização numa máquina, cuja vida útil está estritamente associada à coleção que visam produzir, sendo, portanto, uma ferramenta de substituição e de investimento corrente numa empresa de calçado, sem cabimento, uma vez mais, no conceito de investimento inicial.

Tal como as máquinas, o equipamento informático, onde se inclui um Notebook, afeto a uma funcionária de escritório, que desempenha funções de planeamento, comercial e administrativa, outro computador afeto a uma funcionária de escritório, um PC Touch afeto à secção de produção, uma impressora de escritório, uma impressora de etiquetas e um tablet, ambos afetos ao armazém, também consubstanciam aquisições isoladas e distribuídas por toda a fábrica, sem cabimento no conceito de investimento inicial, necessariamente um investimento distinto e incremental (de expansão), não se concebendo, de que forma contribuíram para o aumento da capacidade de produção da empresa.

Quanto ao software, apenas com a Lei 2/2020, de 31 de março (orçamento do estado 2020) se passou a admitir como aplicações relevantes para efeitos de DLRR alguns ativos intangíveis (transferência de tecnologia). Até esse ano apenas eram admissíveis como aplicações relevantes aquisições de ativos tangíveis.

Os moldes adquiridos neste ano, à semelhança dos adquiridos nos anos anteriores, não são mais do que ferramentas e utensílios (como a própria contabilização reflete) de máquinas de injeção de solas. Estes investimentos são necessariamente contínuos na atividade da empresa, associados a alterações constantes dos modelos e coleções que a A... fabrica, e que, como já referido, se encontram a funcionar nas instalações fabris de outras unidades produtivas, neste caso, dos respetivos fornecedores.

Por fim, no que se refere à aquisição do televisor LCG Lede respetivo cabo HDMI, instalado na designada sala de amostras já existente da sociedade, a sua elegibilidade para efeitos de DLRR está subordinada ao seu enquadramento no âmbito do conceito de "investimento inicial", considerado de uma forma global, nos termos da citada alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

3.8.2.1.1. Máquinas e ferramentas

A prova produzida é no sentido que as aquisições de máquinas e ferramentas se enquadram na estratégia da Requerente de aumentar a capacidade de produção através de informatização e automatização e fabricar novos tipos de produtos, de alta qualidade, designadamente estes investimentos efectuados em 2018 [alínea XXXX) da matéria de facto fixada, com base no depoimento a testemunha J...]. Esta testemunha acompanhou de muito perto a estratégia da empresa, participando em reuniões destinadas a implementá-la e não se vislumbra qualquer razão para não dar credibilidade ao seu depoimento.

O facto de as máquinas estarem «*distribuídas por toda a fábrica*» não permite concluir que não se integrassem nessa estratégia pois ela não é constituída apenas pelo fabrico propriamente dito, incluindo também, por exemplo, a criação dos modelos de produtos e controlo de qualidade que não tem de ser feito, nem ser normalmente, feito no mesmo local em que está instalada a linha de produção.

Para além disso, provou-se ainda que há material de comunicação e interligação entre todas as secções da Requerente que é necessária ao seu funcionamento, inclusivamente as que esta no edifício em frente do da actividade principal da Requerente [alínea CCCCC) da matéria de facto fixada].

Assim, tendo essas máquinas e ferramentas potencialidade para se enquadrarem nessa estratégia de aumento da capacidade da Requerente e apontando nesse sentido a prova produzida, considera-se errado o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de se tratar de aquisições isoladas, pelo que as correcções em causa enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto, quanto às referidas máquinas e ferramentas no valor global de € 29.682,50.

3.8.2.1.2. Equipamento informático e software

A Autoridade Tributária e Aduaneira agrupou estes investimentos com o valor global de € 20.164,44.

O que se referiu no ponto anterior vale relativamente ao equipamento informático em geral, designadamente o notebook, o computador HP Por One c/scanner e o Tablet terminal ET50 8.3 Wlan.

Apenas quanto às impressoras, no valor global de € 1.293,00 (€ 418,00 + € 875,00) não se considerou demonstrada a sua relevância para o aumento da capacidade produtiva, como se refere no ponto 2.2.3. Perante esta situação de *non liquet*, funcionam, quanto às impressoras, as regras do ónus da prova, que, como se refere no ponto 3.8.1.1.1.3. deste acórdão, impõe a valoração da prova contra a Requerente.

Para além disso, quanto ao software no valor de € 13.677,50, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão quanto à sua irrelevância para a DLRR, por se tratar de activo fixo intangível ([17]) e o artigo 30.º do CFI, na redacção aplicável não admitir estes activos como aplicações relevantes ([18]).

Pelo exposto improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a investimentos no valor de € 14.970,50 e procede quanto ao restante valor deste grupo de investimentos, que é de € 5.193,84 (€ 20.164,44 - € 14.970,50).

3.8.2.1.3. Moldes

A Requerente inclui nos investimentos de 2018 imputados à DLRR de 2016 moldes no valor de € 21.097,50.

Como já se referiu nos pontos 3.7.2.5. e 3.8.1.1.1.7. deste acórdão, os investimentos em moldes destinados a fabricar novos produtos são investimentos que estão relacionados com o «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*», pelo que se enquadram no conceito de «investimento inicial» definido no n.º 49) do artigo 2.º do RGIC e não é exigida, em sede de DLRR, a conexão os investimentos com a criação de postos de trabalho que, quanto ao RFAI, justificou a legalidade da irrelevância dos investimentos em moldes.

Assim, estando os investimentos em moldes relacionados com o «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*» tem cobertura legal a sua relevância para a DLRR, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção no valor de € 21.097,50, por vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

3.8.2.1.4. Aquisição do televisor LCG Led e respetivo cabo HDMI

Como se refere no ponto 2.2.7., não se provou que o televisor LCG Led e respetivo cabo HDMI, instalado na designada sala de amostras já existente nas instalações da Requerente tenham conexão com o aumento da capacidade da Requerente.

Assim, tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira ao não admitir a relevância para a DLRR deste investimento, no valor de € 419,50.

3.8.2.2. Investimentos realizados em 2019

A Requerente apresentou a seguinte lista de investimentos realizados em 2019 que considerou relevantes para a DLRR.

A Autoridade Tributária e Aduaneira sintetizou estes investimentos em três grupos:

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu relativamente a todos estes investimentos que «o investimento realizado no ano 2019 não tem enquadramento no âmbito do conceito de "investimento inicial" ou não é considerado aplicação relevante, não sendo elegível para efeitos de DLRR».

3.8.2.2.1. Máquinas

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância dos investimentos em máquinas pelas seguintes razões:

No que respeita às duas máquinas adquiridas, estamos perante aquisições isoladas, que não consubstanciam o conceito de investimento inicial. Ademais, conforme consta do mapa de mais-valias que consta do anexo 5, verifica-se que, no ano 2019, o sujeito passivo alienou uma máquina de cardar, cuja aquisição havia ocorrido em 2001, sendo de concluir que, a máquina de cardar adquirida neste ano, no montante de € 95.750,00 (96% do investimento em máquinas), incluída no investimento elegível, veio substituir a alienada.

Conforme já referido, o conceito de investimento inicial não compreende investimento de reposição ou de substituição. De facto, enquanto que o primeiro é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, visando a expansão da atividade desenvolvida, o investimento de substituição visa substituir equipamentos usados ou obsoletos por equipamentos novos com características semelhantes, ainda que melhorados (é um investimento de manutenção da atividade pré-existente).

Como já se referiu no ponto 3.7.2.1. deste acórdão, o conceito de «investimento inicial», que consta do n.º 49) do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, não exclui os investimentos de substituição, pois se estes estiverem relacionados com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*» enquadram-se claramente no âmbito daquele conceito.

Por isso, esta correcção, no valor de € 99.750,00 enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito.

3.8.2.2.2. Moldes

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância para a DLRR dos investimentos em moldes, pelas seguintes razões:

Os moldes como já referido, não são mais do que ferramentas e utensílios (como a própria contabilização reflete) de máquinas de injeção de solas. Estes investimentos são necessariamente contínuos na atividade da empresa, associados a alterações constantes dos modelos e coleções produzidos, logo, são sempre investimentos de substituição.

Como se refere no ponto no ponto 3.7.2.1. deste acórdão e também no ponto anterior, o conceito de «investimento inicial», que consta do n.º 49) do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, não exclui os investimentos de substituição, pois se estes estiverem relacionados com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*» enquadram-se claramente no âmbito daquele conceito.

Por isso, esta correcção, no valor de € 19.835,00 enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito.

3.8.2.2.3. Equipamento informático

O valor de € 5.771,05 que a Autoridade Tributária e Aduaneira atribuiu a este grupo de investimentos, permite concluir que se refere ao «*Equipamento de escritório*», no valor de € 2.321,05, ao «*Dynamics DNS Pro*», no valor de € 350,00 e ao «*Servidor*», no valor de € 3.100,00.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância para a DLRR de qualquer destes investimentos, pelas seguintes razões:

O equipamento informático, onde se inclui um surface, um componente do servidor e software, também consubstanciam aquisições isoladas, sem qualquer relação com uma estratégia de investimento inicial de aumento da capacidade de produção.

Quanto ao software, sendo um ativo intangível, não é admitido como aplicação relevante para efeitos de DLRR neste ano.

O que a Autoridade Tributária e Aduaneira denomina como «*Surface*» será um tablet com teclado ([19]) ou cum computador portátil ([20]) e será este o único «*equipamento de escritório*» em causa, pois a

Autoridade Tributária e Aduaneira não refere qualquer outro com esta designação.

Como já se referiu, resulta da prova produzida que as aquisições de computadores se integram (sejam servidores, de secretária ou portáteis) se integram na reorientação estratégica da Requerente e sua opção pela informatização, não sendo aquisições isoladas e, por isso, estão conexas com o aumento a capacidade que aquela estratégia visou.

Por isso, esta correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito quanto à não aceitação da relevância para a DLRR da aquisição do «Surface» e do servidor no valor global de € 5.421,05 (€ 2.321,05 + € 3.100,00).

Quanto ao software, no valor de € 350,00, sendo activo fixo intangível ([21]) não é relevante para a DLRR, por não estar previsto no artigo 30.º do CFI, na redacção aplicável ([22]).

Pelo exposto, quanto a este grupo de investimentos, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto ao valor de € 5.421,05 e improcede quanto ao valor de € 350,00.

3.9. Conclusão

3.9.1. Quanto ao RFAI

A Requerente imputou ao RFAI em 2017 investimentos no valor de € 335.579,05, que corresponderam a uma dotação de € 83.894,76 (quadro que consta do ponto 3.7.2.2. deste acórdão).

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que «a totalidade da dotação de RFAI constituída no período 2017, montante de € 83.894,76 é ilegítima, mostrando-se indevidas as deduções declaradas nos períodos 2017, 2018, 2019 e 2020», nos montantes de € 19.614,36 em 2017, € 26.665,64 em 2018, € 27.595,76 em 2019 e € 10.019,00 em 2020.

Pelo que atrás se referiu, este Tribunal Arbitral apenas considera que não se verificam as condições para aplicação do RFAI aos seguintes investimentos, no valor global de € 66.769,12:

- investimentos em moldes, no valor de € 59.254,97 (ponto 3.7.2.5. deste acórdão);
- investimentos em antivírus e impressora a cores, no valor global de € 5.989,40 (ponto 3.7.2.6. deste acórdão);
- investimentos em material de comunicação no valor de € 1.524,75 (ponto 3.7.2.7. deste acórdão).

Assim, consideram-se ilegais correcções relativas ao RFAI no valor de € 268.809,93, a que corresponde a dotação de € 67.202,48, que a Requerente tinha direito a deduzir.

Consequentemente, a Requerente tinha direito a deduzir os valores que deduziu de € 19.614,36 em 2017, de € 26.665,64 em 2018 e ainda € 6.673,28 em 2019 (€ 19.614,36 + € 26.665,64 + € 6.673,28 = € 52.953,28).

Por isso, as liquidações referentes aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, devem ser anuladas, com fundamento no RFAI, quanto aos montantes de € 19.614,36, € 26.665,64 e € 6.673,28, respectivamente.

3.9.2. Quanto à DLRR

3.9.2.1. DLRR de 2015

Em 2015 a Requerente efectuou uma dedução à colecta com fundamento na DLRR no montante de € 54.115,18, a que correspondem lucros retidos de € 541.151,80, a serem objecto de uma reserva nos termos do artigo 22.º do CFI, cujo valor tinha de ser reinvestido até 2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não foi feito qualquer reinvestimento relevante para a DLRR, pelo que acresceu à colecta de 2017 aquele valor de € 54.115,18.

Como resulta dos pontos 3.8.1.1.1.1. (€ 22.300,00), 3.8.1.1.1.2. (€ 2.800,00), 3.8.1.1.1.4. (€ 185,00), 3.8.1.1.1.6. (€ 13.864,68) e 3.8.1.1.1.7. (€ 80.615,00) a Requerente fez em 2016 reinvestimentos relevantes para a DLRR no valor global de € 119.764,68.

Para além disso, como resulta dos pontos 3.8.1.2., a Requerente efectuou reinvestimento relevante no montante de € 324.864,85.

Por isso, no total, a Requerente reinvestiu o montante de € 444.629,53 relativamente à reserva da DLRR de 2015 no montante de € 541.151,80, ficando por reinvestir o montante de € 96.522,27.

Assim, a Autoridade Tributária e Aduaneira só devia acrescer à colecta de 2017 10% do valor não reinvestido, isto é, € 9.652,23, pelo que foi acrescido ilegalmente a colecta de 2017 o valor de € 44.462,95.

Consequentemente, a liquidação relativa ao exercício de 2017 deve ser anulada quanto ao valor de € 44.462,95.

3.9.2.2. DLRR de 2016

Em 2016, a Requerente deduziu à colecta com fundamento na DLRR o valor de € 19.905,82, a que correspondem lucros retidos de € 199.058,20, a serem objecto de uma reserva nos termos do artigo 22.º do CFI, cujo valor tinha de ser reinvestido até 2019, em face do aumento do prazo para três anos, decorrente da alínea a) do artigo 34.º do CFI, na redacção da Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não foi feito qualquer reinvestimento relevante para a DLRR, pelo que acresceu à colecta de 2018 aquele valor de € 19.905,82. ([23])

Como resulta do decidido neste acórdão, a Requerente efectuou em 2018 investimentos relevantes para a DLRR, que se referem nos pontos 3.8.2.1.1. (€ 29.682,50), 3.8.2.1.2. (€ 5.193,84) e 3.8.2.1.3. (€ 21.097,50).

Assim, ano de 2018 foi feito reinvestimento relevante para a DLRR no montante de € 55.973,84.

Para além disso, no ano de 2019, a Requerente fez ainda reinvestimentos relevantes para a DLRR, como se refere nos pontos 3.8.2.2.1. (€ 99.750,00), 3.8.2.2.2. (€ 19.835,00), 3.8.2.2.3. (€ 5.421,05).

Por isso, no ano de 2019 foram feitos investimentos relevantes a DLRR no montante de € 125.006,05.

Assim, no conjunto dos anos de 2018 e 2019 foram feitos reinvestimentos relevante no montante global de € 180.979,89.

Consequentemente, tendo a Requerente reinvestido € 180.979,89 do montante da reserva de € 199.058,20, ficou por reinvestir o montante de € 18.078,31.

Assim, só devia acrescer à colecta de 2019 10% do valor não reinvestido, isto é, € 1.807,83.

Por isso, a Autoridade Tributária e Aduaneira acresceu indevidamente à colecta de 2018 o valor de € 18.097,99 (€ 19.905,82 - € 1.807,83), pelo que deve ser anulada quanto a este valor a liquidação relativa ao exercício de 2018.

4. Juros compensatórios

Nas liquidações de IRC impugnadas incluem-se juros compensatórios nos seguintes montantes:

- € 69.603,85 na liquidação relativa ao exercício de 2017;
- € 23.007,09 na liquidação relativa ao exercício de 2018;
- € 1.774,35 na liquidação relativa ao exercício de 2019.

4.1. Falta de fundamentação

A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que «*carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*».

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que estabelece a regra geral de que «*a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*».

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (^[24])

Assim, para a fundamentação ser considerada suficiente não é necessário que sejam apreciados todos os argumentos invocados pelos interessados no procedimento, mas sim que sejam perceptíveis as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

Mas, por força do disposto no n.º 2 do referido artigo 77.º da LGT, «a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, **devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo**». (negrito nosso).

A indicação das disposições legais aplicáveis é, pois, um requisito mínimo da fundamentação dos actos tributários.

A Requerente diz que as liquidações compreendem valores de juros compensatórios superiores àqueles que constam do relatório inspectivo e das liquidações de juros compensatórios respeitantes às liquidações e que as operações de cálculo e apuramento dos JC que constam das respectivas liquidações justificam apenas parte dos JC que foram liquidados, pelo que as liquidações enfermam de insuficiência de fundamentação, designadamente «insuficiência das operações de cálculo e apuramento que justifiquem a totalidade das liquidações finais de JC - particularmente no que concerne à base de cálculo, taxa e período de cálculo dos JC».

4.1.1. Liquidações de juros compensatórios que constam do RIT

No RIT faz-se referência a juros compensatórios por «deduções à coleta indevidas» nos seguintes montantes:

- € 58.987,03 referentes ao período de 2017, relativos à DLRR de 2015;
- € 17.915,78 referentes ao período de 2018, relativos ao DLRR de 2016.

Na página 58 do RIT refere-se o seguinte, sobre juros compensatórios:

III.1.2.6. Juros compensatórios

Assim, para além do imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, conforme disposto na alínea a) do artigo 34º do CFI, são devidos os correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, devido à não concretização do investimento nos termos previstos no artigo 30º do CFI até ao termo do prazo previsto no nº 1 do artigo 29º do CFI.

Os juros compensatórios são apurados com base na taxa anual de 4%, majorada em 15 pontos percentuais (19%), e contados dia a dia, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 35.º da LGT, de acordo com a seguinte fórmula:

imposto x taxa x número de dias em falta + 365

O número de dias em falta é apurado atendendo ao termo do prazo de entrega da declaração do período da dedução e a data do suprimento ou correção da falta que motivou o retardamento da liquidação, que, em caso de inspeção, se considera suprida ou corrigida a partir da data do levantamento do auto de notícia, conforme demonstrado no quadro infra:

Assim, nos termos da alínea a) do artigo 34º do CFI, os juros compensatórios devidos são majorados em 15 pontos percentuais, ascendendo a € 57.634,89 e € 17.418,41, nos anos 2015 e 2016, respetivamente, devendo ser inscritos no campo 366 (e campo informativo 366-B) do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos períodos de 2017 e 2018, respetivamente.

Como se vê, quanto às liquidações de juros compensatórios por deduções não aceites relativas à DLRR de 2015 e 2016 está perfeitamente explicada, com as datas de início e termo das contagens e indicação da fórmula aplicada, taxas e valores sobre que servem de base aos cálculos.

Por isso, esta parte das liquidações de juros compensatórios não enferma de vício de falta de fundamentação.

4.1.2. Liquidações de juros compensatórios que acompanharam as liquidações

Além destes juros compensatórios liquidados no RIT, foram liquidados juros compensatórios por «*recebimento indevido*» e «*retardamento das liquidações*».

Refere-se relativamente a cada tipo de juros compensatórios o respectivo período de contagem a liquidação que lhe serve de base, o valor base, a taxa aplicada o valor dos juros e indicam-se como normas fundamentadoras os artigos 102.º do CIRC e 35.º da LGT.

Por isso, as liquidações destes juros compensatórios estão adequadamente explicadas e percebem-se os cálculos efectuados: aplicação da taxa anual ao valor base anual com cálculo dia a dia, nos termos do artigo 35.º, n.º 3, da LGT.

4.1.3. Liquidações de juros compensatórios que constam das liquidações

Os valores de juros compensatórios que são indicados em cada uma das liquidações de IRC, devem corresponder à soma dos juros compensatórios dos vários tipos relativos a cada um dos períodos:

- quanto ao exercício de 2017, o valor dos juros liquidados no RIT com fundamento em incumprimento de obrigações da DLRR é de € 58.987,03, o valor de os juros por recebimento indevido é de € 6.814,04 e os juros por retardamento da liquidação são de € 3.802,78: o valor dos juros a incluir na liquidação de IRC deveria ser de **€ 69.603,85**, que é o que dela consta;
- quanto ao exercício de 2018, o valor dos juros liquidados no RIT com fundamento em incumprimento de obrigações da DLRR é de € 17.915,78, o valor de os juros por recebimento indevido é de € 460,94 e os juros por retardamento da liquidação são de € 4.630,37: o valor dos juros a incluir na liquidação deveria ser de **€ 23.007,09**, que é para que efectivamente consta da liquidação de IRC;
- quanto ao exercício de 2019, o valor de os juros por recebimento indevido é de € 1.116,68 e os juros por retardamento da liquidação são de € 657,67: o valor dos juros a incluir na liquidação deveria ser de **€ 1.774.35** e é o que efectivamente consta da liquidação de IRC.

Por isso, não há falta de fundamentação quanto aos juros compensatórios incluídos em qualquer das liquidações, pelo que improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

4.2. Questão de inconstitucionalidade do agravamento da taxa de juros compensatórios em 15%, previsto no artigo 34.º, alínea a), do CFI

O artigo 34.º do CFI estabelece que, «*sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 15 de junho (...) a não concretização da totalidade do investimento nos termos previstos no artigo 30.º até ao termo do prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 29.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais*».

A Requerente defende a inconstitucionalidade deste agravamento, que entende constituir «*violação dos princípios da proporcionalidade, da igualdade e da tributação do rendimento real, consignados nos artigos 104º nº 2 e 266º nº 2 da CRP*».

A Requerente entende, em suma, que, prescindindo da culpa, este agravamento tem natureza sancionatória e, sendo aplicado «*sem a abertura de um processo adequado para o efeito, designadamente dando-se ao contribuinte as correspondentes oportunidades de defesa perante o pretensão ilícito*», «*em violação do princípio da independência do processo sancionatório fiscal e do procedimento de liquidação, previsto, entre outros, nos artigos 107º nº 3 da LGT (entretanto revogado) e 51º do RGIT*».

É manifesto que este grande agravamento da taxa dos juros compensatórios não tem, como os juros compensatórios à taxa normal, natureza indemnizatória dos prejuízos para o erário público que advém do atraso na tributação nos casos em que o contribuinte a afastou por ter utilizado o benefício fiscal da DLRR, pois para a reparação desses prejuízos bastará a aplicação de juros à taxa normal.

Mas, como resulta do corpo do artigo 34.º do CFI, em que se prevê a cumulativa aplicação do regime sancionatório das infracções tributárias, a exigência de juros compensatórios agravados não terá natureza sancionatória, mas sim natureza compulsória, sendo explicada pela intenção de compelir os contribuintes, para evitarem essa consequência lesiva, a efectuarem os investimentos que se implicitamente se comprometem a fazer quando optam por utilizar o benefício fiscal, investimentos esses que, na perspectiva legislativa, satisfazem interesses públicos extrafiscais superiores aos da própria tributação, como se infere do conceito de benefício fiscal, definido no n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Sendo assim, a dimensão do agravamento da taxa tem de ser perspectivada tendo em vista as finalidades a sua necessidade e adequação para atingir o efeito compulsório que se pretende atingir.

Um agravamento da taxa dos juros compensatórios é, naturalmente, um meio adequado e necessário para atingir o efeito compulsório que se pretende atingir e não pode este Tribunal Arbitral, no exercício da função jurisdicional, substituir-se ao legislador na ponderação, a que é inerente considerável subjectividade e que cabe no espaço de liberdade de conformação legislativa, da quantificação do agravamento que é suficiente para assegurar eficazmente o efeito desejado.

Como se decidiu no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 53/2018, na esteira do acórdão n.º 855/14, *«gozando o legislador de uma ampla liberdade de conformação em matéria de consagração de benefícios fiscais, o controlo de constitucionalidade passa por averiguar se a opção que presidiu a tal consagração se apresenta “intolerável e inadmissível, numa perspetiva jurídico-constitucional”, ou se, pelo contrário, a mesma assenta numa “conexão racional mínima entre o critério de diferenciação mobilizado e os objetivos prosseguidos pelo diploma”.*

Neste caso, a estruturação de um benefício fiscal nos moldes em que foi concretizada na DLRR, com dependência de condições cuja satisfação está na disponibilidade cumprir e com uma componente compulsória que visa assegurar o seu cumprimento, afigura-se racionalmente justificada e não se afigura intolerável ou inadmissível, para mais quando se deixa ao critério do contribuinte optar ou não pela utilização do benefício fiscal nos termos previstos na lei.

Por outro lado, não se coloca, neste agravamento, violação do princípio da tributação do rendimento real (artigo 104.º, n.º 2, da CRP) pois não está em causa a tributação do rendimento, mas sim a obtenção de um efeito compulsório. O agravamento tem de ser adequado à obtenção deste efeito e não ao rendimento.

Também não se equaciona uma violação princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), pois, sob a perspectiva do interesse público subjacente ao agravamento, a Requerente está precisamente em situação idêntica à da generalidade dos contribuintes que optem por utilizar o benefício fiscal e quanto à assunção das consequências da sua opção que estão previstas na lei.

Para além disso, não se estando perante a aplicação de uma sanção, não tem de ser aplicada a tramitação prevista no RGIT, a que alude a Requerente.

De resto, os direitos processuais essenciais dos processos sancionatórios, designadamente os direitos de audiência e defesa (artigo 32.º, n.º 10, da CRP) não deixaram de ser assegurados no caso em apreço, pois a Requerente foi notificada do projecto de RIT em que previa a aplicação daquele agravamento, tendo oportunidade de se pronunciar antes de ele ser aplicado, e teve também a possibilidade de impugnar as liquidações que o aplicam quer por via administrativa quer por via judicial.

Pelo exposto, não se considera inconstitucional o agravamento da taxa de juros compensatórios previsto no artigo 34.º, alínea a), do CFI.

4.3. Verificação dos requisitos dos juros compensatórios

4.3.1. A Requerente defende que não se verifica o requisito dos juros compensatórios que é a existência de uma obrigação de imposto.

Não se vislumbra o alcance deste entendimento, pois é manifesto que os juros compensatórios foram determinados com base no imposto que foi liquidado.

4.3.2. Defende a Requerente que a obrigação de pagamento de juros compensatórios depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência), o que entende que não sucede no caso em apreço, pois *«está essencialmente em questão uma divergência interpretativa quanto aos “investimentos elegíveis” para efeitos dos benefícios fiscais em discussão (RFAI e DLRR)».*

Afigura-se que a Requerente tem razão quanto a esta crítica que faz à liquidação de juros compensatórios.

O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que **«são devidos juros compensatórios quando, *por facto imputável ao sujeito passivo*, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária»**.

A responsabilidade objectiva é excepcional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (art. 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se que, para efeitos de responsabilidade por juros compensatórios, só se está perante um *«facto imputável ao sujeito passivo»* quando puder formular-se um juízo de censura em relação à sua conduta.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte. ([25])

Por outro lado, se é certo que, *«quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo»* ([26]), também o é que isso não sucede necessariamente nas situações em que se está perante a verificação das condições de um benefício fiscal.

Na verdade, no caso em apreço não há elementos que permitam formular um juízo de censura à actuação da Requerente, não se podendo considerar que actue de má-fé quando defende a elegibilidade dos investimentos para o RFAI e DLRR.

Aliás, no RIT nem sequer se alude a culpa da Requerente como fundamento da imposição de juros compensatórios agravados que nele se determinaram, o mesmo sucedendo com as liquidações de juros compensatórios por retardamento das liquidações e reembolso indevido que acompanharam as liquidações.

Pelo exposto, as liquidações de juros compensatórios enfermam de vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justificam a sua anulação.

Consequentemente, devem ser anuladas as liquidações nestes termos:

- € 69.603,85 quanto à liquidação relativa ao exercício de 2017;
- € 23.007,09 quanto à liquidação relativa ao exercício de 2018;
- € 1.774,35 quanto à liquidação relativa ao exercício de 2019.

5. Reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pagou as quantias liquidadas e pede o seu reembolso com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a*

juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias indevidamente suportadas, que correspondem à soma das partes das liquidações que devem ser anuladas que são as seguintes:

– quanto à liquidação relativa ao exercício de 2017:

€ 19.614,36 referente ao RFAI + € 44.462,95 referente à DLRR de 2015 (ponto 3.9.1. e 3.9.2.1. deste acórdão);

– quanto à liquidação relativa ao exercício de 2018:

€ 26.665,64 referente ao RFAI + € 18.097,99 referente à DLRR de 2016 ponto 3.9.1. e 3.9.2.2. deste acórdão);

– quanto à liquidação relativa ao exercício de 2019:

€ 6.673,28 referente ao RFAI (ponto 3.9.1. deste acórdão);

Além destes montantes a Requerente tem ainda direito ao reembolso dos montantes pagos a título de juros compensatórios, pelo que se refere no ponto 4.3.2. deste acórdão, que fôramos seguintes:

– € 69.603,85 quanto à liquidação relativa ao exercício de 2017;

– € 23.007,09 quanto à liquidação relativa ao exercício de 2018;

– € 1.774,35 quanto à liquidação relativa ao exercício de 2019.

Assim, no total, a Requerente tem direito a ser reembolsada do montante global de € 209.899,51.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

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

No caso em apreço, conclui-se que há erros nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados relativamente a cada liquidação desde a data do respectivo pagamento, até integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
 - b. Anular parcialmente a liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2022..., quanto aos valores de imposto de € 64.077,31 (€ 19.614,36 + € 44.462,95) e de juros compensatórios de € 69.603,85;
 - c. Anular parcialmente a liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2022 ... quanto aos valores de imposto de € 44.763,63 (€ 26.665,64 + € 18.097,99) e de juros compensatórios de € 23.007,09;
 - d. Anular parcialmente a liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2022..., quanto aos valores de imposto de € 6.673,28 e de juros compensatórios de € 1.774,35.
-
- e. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte restante e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos, nas partes respectivas;
 - f. Julgar parcialmente procedentes os pedidos de reembolso das quantias pagas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente do montante global de € 209.899,51;
 - g. Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de juros indemnizatórios, nas partes correspondentes aos valores a reembolsar relativamente a cada pagamento e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente o montante que for determinado em execução deste acórdão.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **245.305,76**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.284,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 14,43% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 85,57%.

Lisboa, 10-03-2023

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Relator)

(Rui Miguel Marrana)

[1] <http://pt.all-specs.net/model/1473466/>

[2] <http://www.myzebra.com.pt/pt/zebra-mobile-qln-series/4088-zebra-qn4-aunbem11-00.html>.

[3] Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 27-02-2008, processo n.º 0955/07, de 07-05-2008, processo n.º 0102/08, e de 25-02-2015, processo n.º 0709/14.

[4] Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

([5]) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2000, processo n.º 025446, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 501, páginas 150-153, em que se cita abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Supremo Tribunal de Justiça.

Este *Boletim do Ministério da Justiça* está disponível em

http://www.gddc.pt/actividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501_Dir_Fiscal_a.pdf

([6]) O TJUE também tem decidido que as normas derogatórias, como são as relativas a isenções e benefícios fiscais, devem ser objecto de interpretação estrita (acórdãos 14-06-2007, processo C-434/05, n.º 16; de 05-03-2015, processo C-553/13, n.º 39; de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, n.º 26; de 08-10-2020, processo C-235/19, n.º 29; de 12-03-2015, processo C-594/13, n.º 17).

([7]) Essencialmente neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Enquadramento das operações financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, in Coleção Cadernos IDEFF, n.º 13, [Coimbra], Almedina, 2011, páginas 60-63.

[8] Como é expressamente reconhecido em https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_pt.

[9] Disponível em [8gber_practical_quite_faq.pdf](#) (europa.eu).

[10] Nestas FAQs refere-se:

25. What is meant by a "fundamental" change in the production process? How is it to be distinguished from a non-fundamental change?

Initial investment in the form of a fundamental change in the overall production process of an existing establishment means the implementation of a fundamental (as opposed to routine) process innovation. The simple replacement of individual assets without fundamentally changing the overall production process constitutes a replacement investment which is not eligible for regional investment aid as it does not qualify as a fundamental change of an overall production process, and thus is not considered to constitute an initial investment. The fact of having replaced individual items of equipment by others that are more performing (unless this leads to a fundamental change on the overall production process) would also be considered a non-eligible replacement investment.

80.Regarding the notion of "fundamental change in the production process": does it mean that during the modernisation (fundamental change) all the assets (or some of the assets) have to be replaced by the new assets and the costs of the new assets have to be at least the same as the depreciation of the old assets during the preceding 3 years entered in the accounts?

Initial investment in the form of a fundamental change in the overall production process of an existing establishment means the implementation of a fundamental (as opposed to routine) process innovation. The GBER does not define the notion of fundamental change. However, the GBER requires that the eligible expenditure to be incurred for investments in tangible and intangible assets necessary for the implementation of this process innovation exceeds a certain threshold. Under Article 14 (7) of the GBER this threshold is defined as "the depreciation of the assets linked to the activity to be modernized in the course of the preceding three fiscal years." The sum of depreciation is calculated over the three fiscal years that preceded the start of works of the project. "Start of works" is defined in Article 2 (23) of the GBER.

The simple replacement of individual assets without fundamentally changing the overall production process constitutes a replacement investment which is not eligible for regional investment aid as it does not qualify as a fundamental change of an overall production process, and thus is not considered to constitute an initial investment. This holds also if individual items of equipment are replaced by others that are more performing unless this leads to a fundamental change on the overall production process. Under Article 14 (4) eligible costs are investment costs in tangible and intangible assets. Under Article 14 (8) for large undertakings the costs of intangible assets are eligible only up to a limit of 50 % of the total eligible investment costs for the initial investment. Under Article 14 (6) the assets acquired have to be new, except for SMEs.

[11] Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-5-2000, processo n.º 39073, publicado em Apêndice ao Diário da República de 09-12-2002, página 4229.

Na mesma linha, pode ver-se o acórdão do acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2004, processo n.º 28055, em que se entendeu que *"tendo o acto contenciosamente impugnado uma pluralidade de fundamentos, a invalidade de um deles não obsta a que o tribunal conheça dos restantes e só no caso de concluir pela invalidade de todos eles pode e deve julgar o acto nulo ou anulável"*.

[12] NCRF 6, § 4: *«Por exemplo, o software de computador de uma máquina ou ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse software específico é uma parte integrante do equipamento respetivo e é tratado como ativo fixo tangível. O mesmo se aplica ao sistema operativo de um computador. Quando o software não for uma parte integrante do hardware respetivo, o software de computador é tratado como um ativo intangível»*.

[13] Posição também adotada nos acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 488/2019-T, 546/2020-T, 500/2021-T e 508/2021-T.

[14] Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 24-10-2007, processo n.º 479/07; de 20-10-2010, processo n.º 495/10; e de 28-9-2011, processo n.º 494/11.

[15] Neste sentido, ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, I, 1981, páginas 247 e 282.

[16] Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24-10-2007, processo n.º 479/07.

[17] Como se refere no ponto 3.7.2.6.

[18] Tal só sucedeu com a redacção dada ao artigo 30.º, n.º 2, pela Lei n.º 2/2020, de 31 de Março.

[19] <https://www.microsoft.com/pt-pt/surface>.

[20] Surface Laptop :

<https://www.microsoft.com/pt-pt/d/surface-laptop-5/8xn49v61s1bn?activetab=pivot%3aoverviewtab>.

[21] Como se refere no ponto 3.7.2.6.

[22] Tal só sucedeu com a redacção dada ao artigo 30.º, n.º 2, pela Lei n.º 2/2020, de 31 de Março.

[23] A aplicação pela Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto à DLRR de 2016, da nova redacção dada ao artigo 34.º do CFI pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, é aceite pela Requerente (artigo 780.º do pedido de pronúncia arbitral, quanto à aplicação o prazo de três anos do prazo de reinvestimento).

Na nova redacção, em sintonia com o aneto do prazo para três anos, prevê-se que o *«montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao terceiro período de tributação seguinte»*, e não no segundo período seguinte.

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou a correcção relativa à DLRR adicionando ao imposto a pagar em 2018 o montante dos lucros que considerou não terem sido reinvestidos, aplicando assim, neste ponto, a redacção anterior.

Poderia questionar-se, decerto, se não deveria ser aplicada a nova redacção também quanto ao período em que deve ser efectuada a correcção, mas, não sendo arguido pela Requerente qualquer vício, quanto a esta aplicação da redacção anterior, nada há a decidir quanto a essa matéria (artigo 124.º, n.º 1, do CPPT).

[24] Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

[25] Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 20-3-1996, processo n.º 20042, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-3-1998, página 1067;

– de 2-10-1996, processo n.º 20605, publicado em Apêndice ao Diário da República de 28-12-1998, página 2707;

- de 18-2-1998, processo n.º 22325, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 553;
- de 3-10-2001, processo n.º 25034, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 492, página 1615, e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2080;
- de 29-1-2003, processo n.º 1647/02, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 164;
- de 12-3-2003, processo n.º 26800, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 506, 219 e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 545;
- de 19-11-2008, processos n.ºs 325/08 e 576/08;
- de 11-3-2009, processo n.º 961/08.

[26] Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23-09-1998, processo n.º 022612, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-2001, página 2505; de 19-11-2008, processo n.º 0325/08; e de 23-04-2013, processo n.º 01195/12.