

**CAAD: Arbitragem Tributária**  
**Processo n.º: 210/2023-T**  
**Tema: IRC. RFAI. Ónus da prova.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

A árbitra Ana Paula Rocha, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular constituído a 6 de junho de 2023, decide o seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

#### **1.1. Da tramitação processual**

- a) A..., Lda. – doravante designada como “Requerente” –, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º..., ..., ...-... ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2 e 10.º, n.º 1, alínea a) e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e com os fundamentos previstos nas alíneas a) e c) do artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”).
- b) É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “Requerida” ou “AT”).
- c) A Requerente optou por não designar árbitro.
- d) O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 28 de março de 2023 e conseqüentemente notificado à AT.

- e) Ao abrigo do disposto no artigo 6.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como Árbitra do Tribunal Arbitral Singular, tendo a signatária comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- f) A 19 de maio de 2023 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
- g) Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído a 6 de junho de 2023.
- h) Por despacho arbitral proferido a 9 de junho de 2023 nos termos do artigo 17.º do RJAT, a Requerida foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional, querendo. Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o Processo Administrativo.
- i) A Requerida apresentou a sua Resposta e o Processo Administrativo.
- j) A 21 de julho de 2023, foi proferido despacho arbitral em que, ao “abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias (previstos nas als. c) e e) do art. 16.º do RJAT)”, a Requerente foi notificada “para, no prazo de 10 (dez) dias, indicar a matéria de facto sobre a qual solicita o depoimento testemunhal e que não seja suscetível de prova documental”. Sendo que para “a correta e objetiva identificação dos factos sobre os quais se pretende o depoimento” se convidou a Requerente para “aperfeiçoar o seu Pedido de Pronúncia Arbitral de forma a articular e numerar os factos e argumentos nele explanados, com a advertência de que em tal diligência de aperfeiçoamento não podem ser ultrapassados os limites do convite ora feito (não podendo a Requerente, nomeadamente, alterar qualquer parte textual da sua peça processual nem alterar ou ampliar os pedidos ou a causa de pedir)”, mais se notificando “a Requerida para, querendo, se pronunciar sobre os documentos e esclarecimentos que serão aportados aos autos pela Requerente no prazo sucessivo de 10 (dez) dias”.

- 
- k) A 7 de setembro de 2023, a Requerente juntou o Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) aperfeiçoado e ainda especificou sobre que factos devia recair o depoimento da testemunha arrolada.
- l) A Requerida nada disse quanto aos elementos juntos pela Requerente a 7 de setembro de 2023.
- m) A 13 de outubro de 2023, foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual foi inquirida a testemunha arrolada pela Requerente.
- n) A 20 de outubro de 2023, veio a Requerente juntar a primeira demonstração da liquidação de IRC de 2016 como forma de validação do valor da causa, ao que a Requerida não se opôs.
- o) A Requerente e a Requerida apresentaram alegações escritas a 23 e a 24 de outubro de 2023, respetivamente.
- p) A 4 de dezembro de 2023, foi proferido despacho arbitral de prorrogação da decisão arbitral ao abrigo do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT (tendo sido mencionada como data provável de prolação da decisão arbitral o dia 20 de dezembro de 2023, a qual foi posteriormente atualizada para o dia 5 de janeiro de 2024).

## **1.2. Saneamento**

- a) As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* os artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e o artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
- b) O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), no artigo 6.º, n.º 1 e no artigo 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
- c) O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.
- d) Não existem exceções a apreciar e o processo não enferma de nulidades.

e) Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

## **2 QUESTÕES A DECIDIR**

### **2.1. Objeto do pedido e *thema decidendum***

O PPA submetido pela Requerente tem por objeto o ato de liquidação adicional de IRC, relativo ao ano de 2016 (no valor de € 36.090,64 após acerto de contas), que resultou da ação de inspeção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022..., datada de 09.07.2022.

Neste contexto, e em face do PPA apresentado pela Requerente e da Resposta apresentada pela AT, as questões a decidir no presente Processo Arbitral são as questões de saber:

i) Se tem razão a AT na correção efetuada ao defender que a Requerente não comprovou o “cumprimento da condição adicional de “as aplicações relevantes terem de exceder, em pelo menos, 200% o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizáveis tal como registado no período de tributação anterior ao início da realização do investimento” – requisito consagrado no artigo 3.º n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro; e, caso tal não se verifique (*i.e.*, caso se considere que a AT não tem razão neste ponto)

ii) Se tem razão a AT ao defender que os *foulons* adquiridos pela Requerente no exercício de 2016 se trataram de equipamentos de substituição (não configurando, nessa medida, um verdadeiro “*investimento inicial*”).

### **2.2. Síntese da posição das Partes**

#### ***a) Síntese da posição da Requerente:***

Como fundamentos do PPA, a Requerente vem, em síntese, invocar e defender o seguinte:

– No que se refere à necessidade, alegada pela AT, de “cumprimento da condição adicional de “*as aplicações relevantes terem de exceder, em pelo menos, 200% o valor líquido*

---

*contabilístico dos ativos que são reutilizáveis tal como registado no período de tributação anterior ao início da realização do investimento*” – consagrado no artigo 3.º n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21.09, e no artigo 14.º, n.º 7) do RGIC”, a Requerente defende ter existido “erro na apreciação da prova por parte da AT”, uma vez que resulta do Balancete Imobilizado Equipamento Básico\_2015 e da IES referente ao ano de 2015 “que o total de equipamento básico em 2015 (n-1) corresponde a € 433.531,17”.

– Assim, e uma vez que “o valor dos ativos que (*worst-case scenario*) podem configurar investimento não elegível não superam € 80.242,22 (cfr. Doc. n.º 3)”, entende a Requerente que “os elementos do dossiê fiscal de 2016 revelam que os investimentos realizados *excedem largamente 200% o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizáveis tal como registado no período de 2015*”.

– No que se refere às aquisições de equipamentos que foram consideradas pela AT como “meros investimentos de substituição”, a Requerente esclareceu que “o equipamento adquirido não era “*do mesmo tipo*” do equipamento alienado”, ambos funcionando de modo diferente e assumindo finalidades distintas na transformação da matéria-prima, pois

– Enquanto os *fulons* vendidos eram de tingimento – atuando “a montante, ainda na fase de curtimenta e tintas (com líquidos, portanto)” –, o *fulon* adquirido é de acabamento (*fulon de bater*)” – atuando “já numa fase de *acabamento* (a seco)” –, razão pela qual se está perante um verdadeiro *investimento inicial* e não uma *mera substituição*.

– Especificamente quanto ao *fulon* adquirido (*fulon de bater*), a Requerente constata que a AT não contestou a “*aquisição* nem o facto dela se reportar a um *fulon* “de bater””, tendo assinalado apenas uma “*divergência* (aparente) entre o que consta do relatório do RFAI e o que foi mencionado no direito de audição; sendo que no relatório RFAI, o SP fez alusão ao facto do *fulon* em causa *centrifugar a pele húmida*, enquanto na resposta ao projeto de RIT sublinhou que o *fulon* trabalha a seco”.

– Contudo, a Requerente salienta que “não há nisto qualquer contradição ou desconchavo”, uma vez que a “circunstância do *fulon* “de bater” trabalhar o couro em húmido não invalida (nem descredibiliza)” o facto de o mesmo trabalhar “a seco, por oposição aos *fulons* (de tingir)

---

alienados, que funcionam *com líquidos* para se obter a curtimenta e o tingimento do couro, numa fase de processamento da pele/couro que é anterior”,

– O que, no entender da Requerente, seria “facilmente verificável *fisicamente* nas instalações do SP”, podendo a AT ter realizado “uma inspeção *in loco*, ao equipamento para atestação das características *específicas* do mesmo”, revelando-se tal diligência mais consentância com o apuramento da verdade material e com “a atividade de fiscalizar”, mais referindo a Requerente que “até podia dar-se o caso de ser equipamento de substituição e nem por isso ficar obrigatoriamente excluído, ipso facto, o enquadramento no RFAI, quando é certo que este Tribunal Arbitral CAAD (Proc. n.º 508/2021-T) já se pronunciou, em sentido contrário ao entendimento da AT, decretando a *ilegalidade* de correção fiscal em matéria de RFAI que havia desconsiderado o investimento materializado na aquisição de uma *pá carregadora de substituição* que serviu para aumentar a *capacidade do estabelecimento*”.

– Quanto ao *fulon* vendido, a Requerente defende não existirem motivos para que a AT possa desatender a sua alegação no sentido de que tal *fulon* era de “tingir” (não tendo sido, portanto, substituído pelo *fulon* adquirido).

– Para a Requerente, importa tomar em consideração a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes prevista no art. 75.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), cabendo à AT o ónus de alegar e provar que se estava perante equipamento de substituição, por força do regime instituído no artigo 74.º da LGT,

– Sendo “incontroverso que os princípios da *legalidade*, da *justiça*, da *equidade* e da *segurança*, da *anualidade* e da *boa fé*, com os respetivos corolários, também estão presentes na regulamentação dos benefícios fiscais”, defendendo ainda o princípio do dever da averiguação oficiosa dos factos relevantes neste contexto.

– Para a Requerente, a “AT não apresentou nenhum *indício* de que o SP estivesse a faltar à verdade”, apenas tendo desconsiderado, “sem invocar qualquer fundamento factual, a *contabilidade* do SP e os esclarecimentos por este prestados” (sendo que “o mapa das mais-valias/ menos valias fiscais não dá qualquer suporte à tese da AT (substituição) da qual resultou

---

a correção fiscal”, tanto mais que nesse “documento não consta que os *fulons* vendidos eram “de bater””), razão pela qual “a correção operada enferma de erro”.

- Neste contexto, a Requerente salienta ainda ter feito prova dos “*factos respeitantes aos Benefícios Fiscais que deseja beneficiar, em concreto as condições de acesso, a natureza e finalidade dos investimentos (...) e respetiva comprovação dos mesmos*”; cabendo à AT “o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação” – como a jurisprudência do CAAD vem sublinhando”,
- Não sendo possível que, no caso em apreço, a AT se pudesse “prevaler da *regra de experiência comum*, quando é notório que o referido equipamento adquirido em 1991 veio a ser vendido como “*sucata de ferro*” pelo preço de € 300,00 (trezentos euros)”, sendo expressamente referido quanto ao equipamento adquirido em 2001 que o mesmo “diz respeito a um *fulon* de tingir (e não de bater)”.
- A Requerente termina pedindo ao Tribunal Arbitral “que decrete a anulação da liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 2016” no valor de € 36.090,64 “com as legais consequências”,
- Tendo, nas suas alegações finais, fundamentalmente reiterado os argumentos já aduzidos no seu PPA, sublinhando ainda que “produziu prova dos factos alegados nos artigos 13º, 14º, 17º a 24º, 32º e 40º do seu Pedido de Pronúncia Arbitral”.

**b) Síntese da posição da Requerida:**

Na sua Resposta, veio a Requerida AT defender-se por impugnação, invocando e defendendo, em síntese, o seguinte:

- Começa a Requerida por defender que as motivações da Requerente “carecem de enquadramento legal”, dando por “integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, toda a argumentação patente no Processo Administrativo junto aos autos”.
- Adicionalmente, a Requerida reitera que “conforme resulta do relatório de inspeção, durante o procedimento inspetivo a Requerente não demonstrou que as aplicações relevantes

---

excederam “em, pelo menos, 200 % o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento”, tal como estipulado no n.º 2 do art.º 3º da Portaria n.º 297/2015”, “não sendo agora possível validar a informação e respetiva descrição do investimento que a Requerente, neste contexto, trouxe agora ao processo sob a forma de documento 3”.

– Embora a AT considere como “certo que, o total do valor líquido contabilístico dos ativos que constituem o equipamento básico indicado pela Requerente de 433.531,17 €, coincide com o valor declarado no quadro 05081-A da IES de 2015”, sublinha, contudo, que “não existe qualquer elemento que nos permita validar os bens que a Requerente “escolheu” como sendo os que foram reutilizados, porque, ao contrário do que refere, tal informação não integra o Dossier Fiscal de RFAI 2016”,

– Razão pela qual conclui que “a Requerente não procedeu à comprovação dos ativos que alegadamente foram reutilizados e qual o seu enquadramento, função no âmbito do defendido Projeto de “Diversificação da Produção de um Estabelecimento”” uma vez que, para esse efeito, “seria necessária uma cuidadosa descrição dos ativos que integram o projeto de investimento, enquadrado na tipologia de “Diversificação da Produção”, concretizando os produtos novos que foram introduzidos na sua gama de produção e a conexão destes com os ativos que indicou como sendo os que foram reutilizados, ou seja, ativos que já se encontravam em funcionamento na empresa em 2015 e foram agora alegadamente afetos à produção de novos produtos”.

– Não o tendo feito, considera a AT “que não se encontra demonstrado que o investimento elegível superou em 200 % os ativos reutilizados, porquanto não é possível validar quais os ativos que foram reutilizados”.

– Por outro lado, considera a AT que os *fulons* “com a descrição “Fullon 3,0 x 2,0 B...”, um adquirido através da fatura nº 260 de 28.06.2016 do fornecedor B..., SpA no valor de 46.000,00 €, e o outro adquirido através da fatura nº 277 de 04.07.2016 do mesmo fornecedor no valor de 3.100,00 €” configuram “investimentos de substituição não preenchendo o conceito de “adições” ao investimento exigida no nº 5 do artigo 22º do CFI”.

---

– Para a AT, “e conforme evidenciado no mapa das mais-valias e menos-valias junto em Anexo II ao relatório da inspeção, no mesmo período de tributação (2016)” existiram aquisições de *fulons* “e, simultaneamente, a alienação de equipamentos do mesmo tipo”, não tendo sido esclarecido pela Requerente “que tipos de *fulons* se tratam pelos seguintes motivos:

○ Relativamente aos *fulons* comprados em 2016 e em evidente contradição com o agora alegado, em que a Requerente “diz tratar-se de *fulons* de bater que trabalham a seco e têm a função de tornar a pele soft, através de ação mecânica na pele já acabada, no “Relatório RFAI 2016 integrante do Dossier Fiscal”, É DESCRITO COMO UM FULON ESPECIAL DE CENTRIFUGAÇÃO A PARTIR DA PELE EM HÚMIDO E QUE PERMITE FAZER A CENTRIFUGAÇÃO DA PELE NUM ESTADO HÚMIDO, pelo que afinal surge a dúvida se se trata do mesmo *fulon* que o SP agora descreve;

○ Relativamente aos *fulons* vendidos em 2016, segundo a Requerente, são *fulons* “de tingir”, mas no mapa das mais-valias e menos-valias que se encontra no ANEXO II, consta, além da venda de um *fulon* “de tingir”, cujo valor de aquisição é de € 22.273,34, a venda de *fulons*, cujo valor de aquisição em 1991 ascendeu a € 88.764,08, não discriminando se é “de tingir” ou outro tipo, e o SP também não o demonstrou. Refira-se ainda, que pela descrição que aparece nesse mapa das mais-menos valias de *fulons*, tudo indicia tratar-se de mais que um *fulon*”.

– “Assim, em face do descrito, e não tendo ficando devidamente esclarecida a situação destes equipamentos (*fulons*), mantém-se a posição vertida no relatório elaborado pela inspeção tributária de Santarém, ou seja, estão em causa investimentos relativos à substituição de alguns equipamentos que, provavelmente, já estariam obsoletos ou danificados, pois, os equipamentos vendidos (*fulons*) em 2016 tinham sido adquiridos em 1991 e 2001, traduzindo-se os mesmos em meros investimentos de substituição e não em “adições” que reúnam as condições para serem consideradas aplicações relevantes em ativos que respeitem a “investimentos iniciais”, os termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, para efeitos de cálculo do valor do crédito fiscal RFAI”.

– A Requerida terminou a sua Resposta defendendo que “deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida

---

a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais consequências”.

– Nas suas alegações, a AT reiterou o que havia já defendido em sede de Resposta, referindo ainda que “tendo presente o depoimento prestado pela testemunha arrolada pela Requerente, não se constata factos novos, ou esclarecimentos que não tivessem já sido apreciados pela AT, mantendo-se, portanto, válido tudo quanto se expendeu em sede de resposta, que aqui se considera reproduzida para todos os efeitos legais” e sublinhando que “do depoimento da testemunha, C..., diretor financeiro e contabilista certificado ficou patente que:

- Não ficou demonstrado ter qualquer conhecimento técnico ou efetivo com os equipamentos em questão;
- A testemunha apenas manifestou que tem um know how fruto do conhecimento das várias fábricas de curtume existentes na área geográfica, mas em concreto, com o equipamento da Requerente e em causa nos presentes autos, não afirmou ter experiência prática;
- Ainda assim afirmou que, a aquisição do novo fullon permitiu inovar a nível de acabamento:
- Que os fullon de curtir e os fullon de bater, dizem respeito a duas fases no processo e que ambas são essenciais para o resultado final, pelo que;
- Da prova testemunhal fica demonstrado que não houve alteração ao nível da produção mas apenas a nível de acabamento”.

### **3. MATÉRIA DE FACTO**

#### **3.1 Factos provados**

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente foi constituída a 13 de novembro de 1980, sendo o seu CAE principal *15111: Curtimenta e Acabamento de Peles sem Pelo*.
- B.** No exercício de 2015, o total do valor líquido contabilístico do equipamento básico da Requerente correspondeu a € 433.531,17.

C. Por referência ao IRC do exercício fiscal de 2016, a Requerente inscreveu na sua Declaração Modelo 22 os seguintes montantes referentes ao aproveitamento do benefício fiscal RFAI:

74 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), artºs, 26.º a 32 do CFI (revogado) e artºs. 22.º e 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/214, de 3.10								
DIPLOMA	Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período		Dedução do período		Saldo que transita para período(s) seguinte(s)	
742	713		714	128.688,63€	715	79.621,49	716	48.987,14€

D. Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém realizaram à Requerente um procedimento inspetivo interno de comprovação e verificação dos requisitos legais para a dedução daquele benefício fiscal referido em C..

E. A 14 de julho de 2022, os Serviços de Inspeção Tributária solicitaram ao contribuinte a prestação de esclarecimentos e o envio de elementos, esclarecendo, entre outros aspetos, que “do processo de documentação fiscal relativo ao exercício da dedução deve constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade”.

F. No âmbito do procedimento inspetivo referido em D., e em relação aos investimentos que se inserem na tipologia de “Aumento da Capacidade de um Estabelecimento já existente” (cujo valor total ascendeu a € 199.632,95), os Serviços de Inspeção concluíram que a Requerente comprovou que os mesmos permitiram incrementar a capacidade produtiva do estabelecimento, o que corresponde ao benefício fiscal de 49.908,24 € (25% x 199.632,95 €).

G. Já relativamente aos investimentos que se inserem na tipologia de “Diversificação da Produção de um Estabelecimento” (cujo valor total ascendeu a 314.801,55 €), a AT entendeu no contexto deste procedimento inspetivo que:

- “Não consta do “Relatório RFAI 2016 integrante do Dossier Fiscal”, apresentado pelo SP, a demonstração do cumprimento da condição adicional, contemplada, para esta tipologia, no artigo 3º, n.º 2 da Portaria n.º 297/2015” e no artigo 14.º, n.º 7 do RGIC, concluindo que este requisito “não foi alegado, nem demonstrado, pelo SP”; e que

- Existiram investimentos “que não reúnem a condição de “adição” de ativos fixos tangíveis, exigida pelo artigo 22.º, n.º 5, do CFI, concretamente”:

Conta	Data Aquisição	Designação	Fatura	Fornecedor	Descrição	Tipologia	Valor (€)
433	28-06-2016	Equipamento Básico	260	B... SpA	Fulon 3,0x2,0 B...	C)	46.000,00
433	04-07-2016	Equipamento Básico	277	B... SpA	Fulon 3,0x2,0 B...	C)	3.100,00

**H.** Notificada do Projeto do Relatório de Inspeção Tributária, a Requerente exerceu o correspondente direito de audição no qual, e concretamente quanto à demonstração do cumprimento da condição adicional contemplada no artigo 3º, n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, sublinhou que tal circunstância “carece apenas de um simples esclarecimento adicional”. Reconhecendo que “embora não se evidencie no Relatório RFAI 2016, a informação consta no Dossier Fiscal e apenas por que se trata de uma condição adicional e acessória, as aplicações relevantes ultrapassaram em larga margem os 200% do valor líquido dos ativos reutilizados e qualquer dúvida teria sido fácil de esclarecer com um mero contacto, aliás procedimento já antes adotado pela Administração Tributaria para outros esclarecimentos sobre matérias semelhantes. Não entendemos que neste caso em particular, a AT não tenha adotado o mesmo procedimento e assim evitado a problemática que teremos que tentar ultrapassar”.

**I.** Compulsado o direito de audição, no Relatório Final de Inspeção Tributária a AT fez a seguinte apreciação quanto à demonstração do cumprimento da condição adicional contemplada no artigo 3º, n.º 2 da Portaria n.º 297/2015:

Em relação à primeira alínea, o SP refere que essa informação, apesar de não se evidenciar no “Relatório RFAI 2016”, a mesma consta no Dossier Fiscal, mas nem no decurso do procedimento de inspeção, nem no decurso do direito de audição, essa informação foi apresentada, e que como já se referiu trata-se de uma condição essencial e adicional (e não acessória como o SP afirmou), prevista no artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015 e no artigo 14.º, n.º 7) do RGIC para que se possa beneficiar do RFAI relativamente às aplicações relevantes enquadradas na tipologia, de “Diversificação da Produção de um Estabelecimento”.

E não se percebe quando o SP refere no direito de audição que “(...) qualquer dúvida teria sido fácil de esclarecer com um mero contacto, aliás procedimento já antes adotado pela Administração Tributária para outros esclarecimentos sobre matérias semelhantes”, pois, foi o mesmo notificado duas vezes no decurso do procedimento de inspeção, primeiro, através de notificação eletrónica em 14/07/2022 para apresentar todos os elementos para a análise da utilização do benefício fiscal RFAI, e depois, em 28/09/2022, pela notificação do projeto relatório. Da resposta à 1ª notificação o mesmo enviou o “**Relatório RFAI 2016 integrante do Dossier Fiscal**”, que conforme já constatámos, nada consta neste relatório sobre a demonstração do cumprimento da **condição adicional**, contemplada para a tipologia já referida, prevista no **artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015 e no artigo 14.º, n.º 7) do RGIC**. Na resposta à 2ª notificação (direito de audição), **nenhum esclarecimento adicional foi apresentado pelo sujeito passivo quanto ao cumprimento da daquela condição adicional.**

Pelo que se conclui que o SP, após notificado para o efeito, por 2 vezes, não demonstrou o preenchimento da condição prevista no **artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015 e no artigo 14.º, n.º 7) do RGIC**, para poder beneficiar do RFAI relativamente às aplicações relevantes enquadradas na tipologia, de “**Diversificação da Produção de um Estabelecimento**”, no valor total de € 314.801,55, que corresponde ao benefício fiscal de € 78.700,39.

**J.** Nesta medida, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram que:

- este sujeito passivo não reúne as condições definidas para beneficiar do RFAI relativamente às aplicações relevantes apresentadas, e enquadradas na tipologia, de “**Diversificação da Produção de um Estabelecimento**”, pelos motivos já atrás expostos, cujo valor total das mesmas ascendeu a € 314.801,55, que corresponde ao benefício fiscal de € 78.700,39 (25% x € 314.801,55), pelo que, será de corrigir o valor da dotação do período de 2016, referente ao RFAI declarado pelo SP, correspondente a essas aplicações relevantes não elegíveis.

Deste modo, **vai ser corrigida a dotação inscrita para efeitos de “RFAI”** no campo 714 do quadro 074 do Anexo D da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, do período de tributação 2016, entregue pelo sujeito passivo, no montante de **€ 78.700,39**, apurando-se os seguintes valores no quadro 074 do Anexo D da declaração modelo 22:

Período	Saldo não deduzido período anterior (1)	Aplicações Relevantes Declaradas (2)	Aplicações Relevantes Elegíveis (3)	Dotação do Período Declarada (4)=(2)x25%	Dotação do Período Corrigida (5)=(3)x25%	Correção à Dotação do Período (6)=(4)-(5)	Dedução do Período Declarada (7)	Dedução do Período Corrigida (8)=(5)	Saldo a Transitar Declarado (9)=(1)+(4)-(7)	Saldo a Transitar Corrigido (10)=(1)+(5)-(8)
2016	€ 0,00	€ 514.434,50	€ 199.632,95	€ 128.608,63	€ 49.908,24	<b>€ 78.700,39</b>	€ 79.621,49	€ 49.908,24	€ 48.987,14	€ 0,00

**K.** Na sequência da notificação do Relatório de Inspeção Tributária, foi a Requerente notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2022..., de 7 de novembro de 2022, no valor de EUR 31.549,26 (incluindo o valor de juros compensatórios no montante de EUR 6.377,39), bem como da compensação n.º 2022..., de 9 de novembro de 2022, que procedeu ao estorno do valor de reembolso resultante da liquidação original do IRC de 2016, no montante de EUR

---

4.541,38 (liquidação n.º 2017...), assim resultando um saldo a pagar de EUR 36.090,64 (EUR 31.549,26 + EUR 4.541,38).

L. A 27 de março de 2023 foi apresentado o Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral tendo em vista a contestação da liquidação de imposto referida em K.

### **3.2. Factos não provados**

Não se pode dar como provado que o total do valor líquido contabilístico, em 2015, dos ativos reutilizados pela Requerente ascendeu ao montante de EUR 80.242,22.

### **3.3. Motivação da matéria de facto**

Os factos dados como provados fundam-se no acervo documental junto aos autos pela Requerente e no Processo Administrativo junto pela Requerida.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, conforme o artigo 596.º, n.º 1 e o artigo 607.º, n.º 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, e consignar se considera tal matéria provada ou não provada, conforme resulta do artigo 123.º, n.º 2 do CPPT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme o artigo 607.º, n.º 5 do Código de Processo Civil. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tomando em consideração a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados. Contudo, não pode

dar-se como provado que o total do valor líquido contabilístico, em 2015, dos ativos reutilizados pela Requerente ascendeu ao montante de EUR 80.242,22.

Tal como será melhor especificado na Secção 4.1., e tal como se refere na decisão arbitral proferida no Processo n.º 567/2021-T, de 15 de junho de 2022 (sendo o mesmo também sublinhado noutras decisões arbitrais, tal como a proferida no Processo n.º 6/2022-T, de 15 de novembro de 2022 e a proferida no Processo 223/2022-T, de 6 de fevereiro de 2023), “cabendo à Requerente o ónus de provar a verificação dos pressupostos do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI, cabia à Requerente afastar os indícios recolhidos pela AT e referidos no Relatório de Inspeção Tributária através de prova positiva e concludente, não bastando à Requerente criar dúvida sobre os factos relevantes para a averiguação dos referidos pressupostos”. A este respeito, importa “sublinhar que “alegar não é provar” e que, para efeitos de prova, não é suficiente à Requerente apresentar uma lista de bens” que compunham o seu equipamento básico no exercício de 2015, fazendo uma divisão entre os bens que considera e os bens que não considera como reutilizados “para que se dê como provado esse facto”. Era essencial que a Requerente juntasse documentos ou evidenciasse através de outro meio de prova inequívoca quais os ativos que foram efetivamente reutilizados, através de uma descrição dos bens, da sua utilização e da respetiva conexão com os produtos que foram alvo de investimento – o que não fez.

## **4. DO DIREITO**

### **4.1. Da anulabilidade da liquidação de IRC referente ao exercício de 2016**

Estabelece o artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”, estando esta regra em consonância com o disposto no artigo 342.º n.º 1 do Código Civil, nos termos do qual “àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”.

Ora, nos casos de aproveitamento de benefícios fiscais por parte dos contribuintes, a distribuição do ónus da prova enunciada na norma legal anteriormente referida tem de ser lida

conjuntamente com o disposto no artigo 14.º, n.º 2 da LGT, nos termos do qual “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”. E tem de ser lida também, no particular contexto do RFAI, com o disposto nos artigos 6.º, 7.º e 8.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro (que procede à regulamentação do RFAI e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (“DLRR”)), nos termos dos quais os sujeitos passivos devem documentar os diversos elementos que permitem apurar e calcular aquele benefício fiscal, podendo ser alvo de procedimentos de controlo por parte da AT tendo em vista a recolha e validação de tais informações.

Neste contexto, chama-se à colação o decidido na decisão arbitral proferida a 22 de janeiro de 2021 no âmbito do processo n.º 82/2020-T (entre outras decisões arbitrais proferidas no mesmo sentido, designadamente aquela que foi proferida no Processo n.º 113/2022-T, de 12 de dezembro de 2022), de acordo com a qual “existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao Sujeito Passivo provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral n.º 236/1014-T de 4 de maio de 2015; Ac. STA 0951/11 de 26 de fevereiro de 2014). Conclui-se, que impende sobre a Requerida, o ónus da prova sobre a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) legitimadores da sua atuação, e, **sobre a Requerente, compete-lhe a prova dos factos por si invocados respeitantes aos Benefícios Fiscais que deseja beneficiar, em concreto as condições de acesso, a natureza e finalidade dos investimentos, projetos e produção realizada e respetiva comprovação dos mesmos**” (nosso sublinhado). No mesmo sentido, pode ler-se no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido a 2 de julho de 2013 no âmbito do Processo n.º 06629/13 que “atento o disposto no art.º 74, n.º 1, da L.G.T., é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer prova dos pressupostos de sujeição ao regime de determinado benefício fiscal, enquanto facto impeditivo da tributação-regra”.

Paralelamente, importa também sublinhar que o artigo 75.º, n.º 1 e n.º 2, al. b) da LGT estipula que o cumprimento dos deveres de esclarecimento da situação tributária que impendem sobre os contribuintes são condição fundamental para a manutenção da presunção de veracidade e de boa-fé das suas declarações.

Feito este importante enquadramento, foquemos a nossa atenção no primeiro dos fundamentos invocados pela AT para a realização da correção de imposto *sub judice* (e que, por força da sua amplitude, importa analisar em primeiro lugar nos presentes autos, uma vez que a sua validade determinará a improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral).

Nos termos do artigo 3.º, n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, já anteriormente referida, “nos casos em que o investimento inicial consista na diversificação da atividade de um estabelecimento existente, as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200 % o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento”. A norma legal em análise segue o disposto no artigo 14.º, n.º 7 do RGIC (Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado), ao abrigo do qual, e “em relação aos auxílios destinados à diversificação de um estabelecimento já existente, os custos elegíveis devem exceder em, pelo menos, 200 % o valor contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no exercício fiscal que precede o início dos trabalhos”.

Em sede de inspeção, veio a AT referir que “não consta do “Relatório RFAI 2016 integrante do Dossier Fiscal”, apresentado pelo SP, a demonstração do cumprimento da condição adicional, contemplada, para esta tipologia, no artigo 3º, n.º 2 da Portaria n.º 297/2015” e no artigo 14.º, n.º 7 do RGIC, concluindo que este requisito “não foi alegado, nem demonstrado, pelo SP”.

Tendo a Requerente referido em sede de audição que tal circunstância “carece apenas de um simples esclarecimento adicional”, reconheceu que “embora não se evidencie no Relatório RFAI 2016, a informação consta no Dossier Fiscal e apenas por que se trata de uma condição adicional e acessória, as aplicações relevantes ultrapassaram em larga margem os 200% do

valor líquido dos ativos reutilizados e qualquer dúvida teria sido fácil de esclarecer com um mero contacto”. A este respeito, a AT contrapôs em sede de Relatório Final de Inspeção que “nem no decurso do procedimento de inspeção, nem no decurso do direito de audição” tal informação relativa a “uma condição essencial e adicional” foi apresentada, mais desenvolvendo que o Sujeito Passivo foi “notificado duas vezes no decurso do procedimento inspeção, primeiro, através de notificação eletrónica em 14/07/2022 para apresentar todos os elementos para a análise da utilização do benefício fiscal RFAI, e depois, em 28/09/2022, pela notificação do projeto relatório. Da resposta à 1ª notificação o mesmo enviou o “Relatório RFAI 2016 integrante do Dossier Fiscal”, que conforme já constatámos, nada consta neste relatório sobre a demonstração do cumprimento da condição adicional, contemplada para a tipologia já referida, prevista no artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015 e no artigo 14.º, n.º 7) do RGIC. Na resposta à 2ª notificação (direito de audição), nenhum esclarecimento adicional foi apresentado pelo sujeito passivo quanto ao cumprimento da daquela condição adicional”.

No seu PPA, defende a Requerente que existiu um “erro na apreciação da prova por parte da AT”, uma vez que resulta do Balancete Imobilizado Equipamento Básico\_2015 e da IES referente ao ano de 2015 “que o total de equipamento básico em 2015 (n-1) corresponde a € 433.531,17”. Apresentando nos autos um documento que identificou como **Doc. n.º 3**, a Requerente conclui que uma vez que “o valor dos ativos que (*worst-case scenario*) podem configurar investimento não elegível não superam € 80.242,22”, entende a Requerente que “os elementos do dossiê fiscal de 2016 revelam que os investimentos realizados *excedem largamente 200% o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizáveis tal como registado no período de 2015*”.

Em sede de resposta, veio a AT referir que apesar de ter como “certo que, o total do valor líquido contabilístico dos ativos que constituem o equipamento básico indicado pela Requerente de 433.531,17 €, coincide com o valor declarado no quadro 05081-A da IES de 2015”, “não existe qualquer elemento que nos permita validar os bens que a Requerente “escolheu” no Doc. n.º 3 “como sendo os que foram reutilizados, porque, ao contrário do que refere, tal informação não integra o Dossier Fiscal de RFAI 2016”. Assim, é entendimento da AT que, tal como aconteceu em sede do procedimento inspetivo, também em sede do processo arbitral “a

Requerente não procedeu à comprovação dos ativos que alegadamente foram reutilizados e qual o seu enquadramento, função no âmbito do defendido Projeto de “Diversificação da Produção de um Estabelecimento” uma vez que, para esse efeito, “seria necessária uma cuidadosa descrição dos ativos que integram o projeto de investimento, enquadrado na tipologia de “Diversificação da Produção”, concretizando os produtos novos que foram introduzidos na sua gama de produção e a conexão destes com os ativos que indicou como sendo os que foram reutilizados, ou seja, ativos que já se encontravam em funcionamento na empresa em 2015 e foram agora alegadamente afetos à produção de novos produtos”.

E tem razão, a AT.

Tal como tivemos já oportunidade de aduzir no Probatório, refere-se no Processo n.º 567/2021-T, de 15 de junho de 2022 (e é sublinhado noutras decisões arbitrais, tal como a proferida no Processo n.º 6/2022-T, de 15 de novembro de 2022 e a proferida no Processo 223/2022-T, de 6 de fevereiro de 2023) que “cabendo à Requerente o ónus de provar a verificação dos pressupostos do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI, cabia à Requerente afastar os indícios recolhidos pela AT e referidos no Relatório de Inspeção Tributária através de prova positiva e concludente, não bastando à Requerente criar dúvida sobre os factos relevantes para a averiguação dos referidos pressupostos”.

No contexto do presente processo arbitral, era essencial que a Requerente evidenciasse através de prova inequívoca que os bens que selecionou no âmbito do **Doc. n.º 3** foram efetivamente reutilizados, designadamente através de uma descrição cabal desses bens, da explicação da sua utilização e da medida em que os mesmos se encontram em conexão com os produtos que foram alvo de investimento – o que a Requerente não fez nem em sede de procedimento inspetivo, nem em sede de processo arbitral.

Não tendo evidenciado tais elementos no seu Relatório RFAI 2016 (como a própria reconhece), a Requerente foi inicialmente notificada no âmbito do procedimento inspetivo para prestar esclarecimentos e enviar elementos que evidenciassem “o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade” do mesmo (cfr. facto E

do probatório); mais tarde, já na fase do direito de audição, verifica-se que a Requerente teve a oportunidade de ultrapassar as lacunas na informação anteriormente prestada. Como tal, não é possível concordar com a Requerente quando esta refere que o esclarecimento da questão em análise teria sido “fácil de esclarecer com um mero contacto” da AT, na medida em que a Requerente teve a oportunidade de, por mais de uma vez, juntar esta informação de carácter documental numa situação referente ao aproveitamento de um benefício fiscal, de carácter estruturalmente excecional (sendo certo que a questão que está agora em análise não se confunde com a apreciação da questão atinente à confirmação da natureza e das funções dos *foulons*, para o qual a Requerente especificamente sugeriu a realização de uma inspeção física às suas instalações). Não existem, pois, motivos para considerar que no caso *sub judice* a AT preteriu o princípio do inquisitório, não só porque “atento o disposto no artº.74, nº.1, da L.G.T., é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer prova dos pressupostos de sujeição ao regime de determinado benefício fiscal, enquanto facto impeditivo da tributação-regra” (cfr. se pode ler no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido a 2 de julho de 2013 no âmbito do Processo n.º 06629/13, já anteriormente referido), mas também porque os serviços de inspeção solicitaram a prestação de informações à Requerente neste contexto por mais de uma vez, razão pela qual não se está perante uma “situação limite em que os serviços omitam diligências essenciais à averiguação da situação tributária de tal modo que não se encontre justificação plausível para a correção fiscal” (*vide* o Processo arbitral n.º 14/2021-T, de 23 de novembro de 2021).

Já em sede de processo arbitral, a Requerente não juntou também os elementos que permitissem validar a informação constante do **Doc. n.º 3**, pois que (e ao contrário do que é referido pela Requerente) apesar de a AT não impugnar o valor total líquido contabilístico dos bens referenciado em tal documento (conforme decorre do Ponto B do probatório), importaria contudo demonstrar, de forma inequívoca, que o valor líquido contabilístico, em 2015, dos ativos reutilizados pela Requerente ascendeu ao montante de EUR 80.242,22. O que, tal como anteriormente sublinhado, a Requerente não fez, pois para além de não ter junto aos autos quaisquer outros elementos para além da tabela referida como **Doc. n.º 3**, a Requerente também

não identificou os factos referentes a esta matéria como suscetíveis de ser inquiridos à testemunha por si arrolada.

Assim, não tendo a Requerente demonstrado, de forma inequívoca, que, em 2015, o total do valor líquido contabilístico dos ativos reutilizados ascendeu ao montante de EUR 80.242,22, não se revela possível validar o cumprimento da condição prevista no artigo 3.º n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, razão pela qual o Pedido de Pronúncia Arbitral terá de improceder por falta de prova.

## 5. QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Verificando-se impossível validar o cumprimento da condição prevista no artigo 3.º n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, revela-se inócua a análise da natureza do investimento realizado em 2016 por parte da Requerente em *foulons* (v.g., caracterizando-os como investimento inicial ou como equipamento de substituição).

## 6. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados, decide-se:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com todas as legais consequências;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

\*

**Valor:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de EUR 36.090,64 (trinta e seis mil e noventa euros e sessenta e quatro cêntimos).

\*

**Custas:** Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em EUR 1.836 (mil oitocentos e trinta e seis euros), as quais ficam a cargo da Requerida ao abrigo do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e no artigo 527.º, n.º 1 e 2 do Código de Processo Civil.

\*

Notifique-se.

Porto, 5 de janeiro de 2024.

A Árbitra,

Ana Paula Rocha