

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 964/2024-T**

**Tema: IRC – CFEI II – Investimentos relevantes**

## **SUMÁRIO:**

**I – O facto de todos os equipamentos constantes do dossier do CFEI II se encontrarem instalados e prontos a ser utilizados, mesmo com atraso de equipamentos adicionais, não implica que a linha de produção esteja em funcionamento antes de 31 de dezembro de 2021.**

**II – Em economia, um empreendimento refere-se a qualquer atividade que envolve a iniciativa de criar ou desenvolver algo com um objetivo específico, seja um produto, serviço, negócio ou projeto.**

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Nuno Pombo e Manuel Lopes da Silva Faustino, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**A..., S.A.** (doravante abreviadamente designada por “A...” ou “Requerente”), titular no Número de Identificação de Pessoa Coletiva (“NIPC”) ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Braga sob o mesmo número, com sede no ..., ..., ...-... Pombal (doravante “Requerente”), vem, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Lei Geral

Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL tendo em vista a anulação a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., de 10 de abril de 2024 e, bem assim, da liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referentes ao período de tributação de 2021, de cuja demonstração de acerto de contas resulta o montante global a pagar de EUR 127.676,88 €.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 19 de agosto de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 7 de outubro de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 25 de outubro de 2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

No mesmo dia foi proferido o seguinte despacho:

*“1. Tendo em conta o disposto no n.º 1 do artigo 6.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o artigo 11.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, o artigo 40.º do Código de Processo Civil, e o artigo 44.º da Lei n.º 62/2013, de 26 de agosto, que fixa em € 5.000,00 a alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, é, pois, obrigatória a constituição de advogado.*

2. Assim, nos termos do disposto no artigo 41.º do Código de Processo Civil, determino que a Requerente seja notificado para, no prazo de 10 dias, constituir advogado, com a cominação de que, não o fazendo, a Requerida será absolvida da instância.

3. Uma vez constituído o advogado e junta procuração, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 17.º do RJAT, notifique o dirigente máximo do serviço da administração tributária, nos termos do n.º 1 do art. 17.º do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que, deve ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

Depois de junta procuração no dia 3 de dezembro de 2024, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 17 de janeiro de 2025.

Depois de várias tentativas foram realizadas audiências nos dias 25 de março e 22 de abril, ambos de 2025 e na sequência ambas as partes apresentaram alegações.

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima de Direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, cujo objeto social consiste na «fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas, a comercialização dos referidos produtos, por si fabricados ou por terceiros, estando enquadrada no CAE 10320,

- correspondente à «fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas» – cfr. cópia da certidão permanente, junta como Documento n.º 3.
- b) A Requerente dispõe de contabilidade organizada, estando enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC, sendo a sua matéria coletável determinada por avaliação direta – cfr. cópia da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do período de tributação de 2021, junta como Documento n.º 4.
- c) A Requerente tem a sua situação tributária regularizada, não sendo devedora de quaisquer dívidas tributárias, incluindo à Segurança Social – cfr. cópias de certidões de inexistência de dívidas, juntas como Documento n.º 5.
- d) Ademais, não é uma empresa «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 da União Europeia n.º C 249, de 31 de julho de 2014».
- e) Por força do estipulado no artigo 2.º, do Anexo V do Orçamento do Estado para 2020, aprovado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março (“OE 2020”), com as alterações introduzidas pela Lei n.º 13/2020, de 07/05, pela Retificação n.º 23/2020, de 29/05, pela Lei n.º 27-A/2020, de 24/07, pela Lei n.º 27- A/2020, de 24/07 e pela Lei n.º 75-B/2020, de 31/12, e tendo em consideração as características apresentadas supra, importa, desde já, salientar que estão preenchidos os requisitos para que a A... beneficie do Crédito Fiscal Extraordinário de Investimento (“CFEI II”).
- f) Assim, no período de tributação de 2021, para efeitos do aludido benefício, a Requerente realizou investimentos no montante global de EUR 594.838,90, relativo à atividade principal de fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas.
- g) Deste modo, do investimento realizado e elegível, resulta dedutível, a título de CFEI II, o montante global de EUR 118.967,78, apurado conforme segue:

<b>CFEI II de 2021</b>	
Investimento elegível	EUR 594.838,90
<b>CFEI II = 20% do investimento elegível</b>	<b>EUR 118.967,78</b>

- h) O investimento em apreço está devidamente suportado por documentos que identificam discriminadamente as despesas de investimento, o respetivo montante e outros elementos relevantes para a identificação do mesmo, mantendo-se este último na sua esfera desde 2021 – cfr. cópia de listagem relativa ao investimento realizado, junta como Documento n.º 6.
- i) O montante referido representou um investimento inicial relativo e tendente à instalação de uma nova linha produtiva, inovadora em Portugal, de enchimento de pouches e de boiões com purés.
- j) Neste âmbito, saliente-se que o investimento a realizar permite reduzir a importação daqueles produtos em cerca de 30%, apresentando a nova linha produtiva uma capacidade instalada para realizar o enchimento de 12 a 15 milhões de unidades por ano.
- k) No estrito cumprimento das obrigações fiscais que sobre as sociedades impendem, no dia 26 de junho de 2022, a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos (Modelo 22 de IRC) referente ao período de tributação de 2021, deduzindo à coleta o valor apresentado na tabela supra, tendo-lhe sido atribuída a referência...– cfr. cópia da declaração em apreço, junta como Documento n.º 4.
- l) A coberto da ordem de serviço n.º OI2023..., dos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Leiria, a ora Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária interno incidente sobre o IRC do período de tributação de 2021.
- m) No dia 10 de fevereiro de 2024, a Requerente foi notificada pela Direção de Finanças de Leiria do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, no qual a Autoridade Tributária propôs correções em sede de IRC, concretamente quanto aos seguintes benefícios fiscais: Remuneração Convencional do Capital Social (“RCCS”) e CFEI II– cfr. cópia do projeto de Relatório de Inspeção Tributária, que se junta como Documento n.º 7.
- n) No que concerne à RCCS, e como prova de boa-fé, a aqui Requerente prontamente reconheceu o lapso no apuramento do benefício, aceitando a correção parcial realizada pela Autoridade Tributária em sede de Direito de Audição – cfr. cópia do

- direito de audição exercido por referência ao primeiro projeto de relatório, que se junta como Documento n.º 8.
- o) Mais se acrescenta que a Requerente regularizou voluntariamente a correção referida no artigo anterior, cfr. documento de regularização assinado, que ora se junta como Documento n.º 9.
  - p) Adicionalmente, e em específico para o thema decidendum, a Autoridade Tributária propôs a correção da totalidade do montante inicialmente apurado pela Requerente, no âmbito do benefício fiscal do CFEI II, no valor de EUR 118.967,78.
  - q) Tal correção foi suportada no facto de os investimentos considerados relevantes constantes do Documento n.º 6 não terem entrado em funcionamento até ao final do período de 2021, ao abrigo do disposto no artigo 4.º do Anexo V a que se refere o artigo 16.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho.
  - r) Não obstante a exposição e os argumentos apresentados pela ora Requerente, em sede de Direito de Audição, a Autoridade Tributária procedeu à elaboração do Relatório Final de Inspeção, desconsiderando novamente o montante apurado pela Requerente a título de CFEI II – cfr.
  - s) De facto, a Autoridade Tributária concluiu no Relatório Final de Inspeção, e novamente nos termos do referido artigo 4.º do Anexo V, o seguinte:  
“[...] são elegíveis no âmbito do CFEI II, os investimentos, que além das demais condições legalmente previstas, efetuados no período compreendido entre 01-07-2020 e 30-06-2021 e, que entrem em funcionamento até 31-12 2021, o que não foi o caso. Conforme descrito no projeto de relatório a linha de produção ainda não estava concluída em 31-12-2021, facto este confirmado pelo sujeito passivo no direito de audição, no qual afirma que haviam duas máquinas que chegaram em meados de 2022.” Cfr. Documento n.º 2.
  - t) Argumentos com base nos quais foi a ora Requerente – presumivelmente, à falta de quaisquer outros – notificada dos atos de liquidação de IRC e juros compensatórios objeto da presente ação arbitral.

- u) Sem prejuízo de discordar diametralmente da correção sob análise, no dia 28 de maio de 2024, a ora Requerente procedeu ao pagamento da dívida exequenda – cfr. cópia do comprovativo de pagamento, junto como Documento n.º 10.
- v) Atenta a factualidade supra, vejamos, então as razões que no entendimento da ora Requerente são suscetíveis de inquinar de ilegalidade o ato de liquidação sub judice.
- w) A leitura dos citados preceitos permite, assim, retirar as seguintes conclusões:
  - i.) O âmbito objetivo do CFEI II está circunscrito às pessoas coletivas (IRC) que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que preencham, cumulativamente, as condições previstas no artigo 2.º do Anexo V do OE 2020;
  - ii.) O benefício fiscal a conceder corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20 % das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021;
  - iii.) Consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021;
  - iv.) São ainda elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a deprecimento, referidas no n.º 2 do artigo 4.º;
  - v.) Consideram-se despesas de investimento elegíveis as correspondentes às adições de ativos verificadas nos períodos referidos nos n.ºs 1 e 4 do artigo anterior e as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos.
- x) Atento o exposto, resulta claro que se consideram como elegíveis, no âmbito do CFEI II, as adições aos investimentos em curso de despesas em ativos, verificadas entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021.
- y) Conforme resulta da informação disponibilizada no âmbito da inspeção melhor identificada anteriormente, todos os equipamentos constantes do dossier do CFEI II encontravam-se instalados e prontos a ser utilizados, tendo-se verificado atraso (por motivos alheios à ora Requerente e não obstante as inúmeras diligências efetuadas

- para que tal não se verificasse) na entrega de apenas dois equipamentos, Documento n.º 11.
- z) Como tal, e numa ótica de prudência, importa notar que os dois equipamentos que apenas foram entregues em 2022 não foram considerados pela Requerente para efeitos do cômputo do benefício em causa.
- aa) Sem prejuízo do atraso na entrega de apenas dois equipamentos, foi possível realizar testes de produção de alguns bens.

## **II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

### **QUESTÃO PRÉVIA- FALTA DE RATIFICAÇÃO DO PROCESSADO – ABSOLVIÇÃO DO R. DA INSTÂNCIA:**

- a) O presente P.P.A foi apresentado pelo Administrador único da requerente.
- b) Ora, como bem foi entendido pelo Tribunal Arbitral, no seu despacho, no presente processo é obrigatória a constituição de Advogado.
- c) Pese embora tenha sido, entretanto, junta aos autos procuração a favor do Dr. B..., Dr.ª C... e Dr.ª D..., consta-se, contudo, que não houve ratificação do anteriormente processado.
- d) Deste modo, a falta de ratificação do processado anteriormente leva à inexistência de mandato válido para a apresentação do presente P.P.A e à absolvição da requerida da instância, cfr. art. 41º do CPC.

### **POR IMPUGNAÇÃO:**

- a) Sobre a matéria de facto com interesse para a boa decisão da causa, atento o alegado e a prova junta, maxime o processo administrativo (adiante PA), que desde já se

junta e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, será de considerar assente para efeitos de probatório a factualidade aí descrita.

- b) A Requerente é uma sociedade comercial anónima de Direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, desenvolve a atividade de fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas, a comercialização dos referidos produtos, por si fabricados ou por terceiros e está registada no Código de Atividade Económica (CAE) 10320-fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas.
- c) Dispõe de contabilidade organizada e, no âmbito do IRC, enquadra-se no regime geral de tributação adotando um período de tributação coincidente com o ano civil.
- d) No dia 26 de junho de 2022, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC (Dec. Mod. 22) referente ao período de tributação de 2021, identificada com o n.º ..., deduzindo à coleta o valor de €118.967, 78 a título de benefício fiscal CFEI II.
- e) Os serviços de inspeção tributária (SIT) da DF Leiria, realizaram ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., um procedimento de inspeção tributária interno incidente sobre o IRC do período de tributação de 2021, especialmente dirigido ao controlo de benefícios fiscais.
- f) No quadro “076 - Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento – CFEI II” do anexo “D – Benefícios Fiscais” da declaração de rendimentos modelo 22 do período de tributação mencionou os seguintes valores:

Período a que respeita o benefício	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do Período	Dedução do Período	Saldo que transita para o período seguinte
2021	0,00 €	118 967,78 €	118 967,78 €	0,00 €

- g) A fim de justificar a dotação e dedução do período, o sujeito passivo apresentou fotocópias das faturas de aquisição dos bens de investimento, que se relacionam no mapa seguinte:

Fornecedor	Nº Factura	Data Factura	Valor	Identificação do bens
G... , Lda.	FT 02/243	19/03/2021	1 496,65 €	Reforço Laje de Betão para pousar equipamentos
G... , Lda.	FT 02/247	01/04/2021	2 454,35 €	Sistema de Drenagem interior linha (Auto de medição 1)
H... , Lda.	FT 21/463	22/04/2021	27 375,00 €	Máquina Rotuladora
H... , Lda.	NC 21/78	22/04/2021	- 8 212,50 €	Máquina Rotuladora (Adiantamento 30%)
L... , Lda.	FA 2021/51	30/04/2021	6 235,00 €	Pintura Chão Antiderrapante
H... , Lda.	FT 21/532	05/05/2021	51 350,00 €	Sistema Raio X (Adiantamento 50%)
J... , Lda.	FAD 2021/13	17/05/2021	6 600,00 €	Ligação CIP (50% com adjudicação)
J... , Lda.	FA 2021/186	01/06/2021	79 990,00 €	Fornecimento de CIP 1 linha
J... , Lda.	NCA 2021/8	01/06/2021	- 23 997,00 €	Fornecimento de CIP 1 linha (30% com a adjudicação)
K... , Lda.	FC A/15196	28/06/2021	13 772,40 €	Tubagens ligação Linha (40% com a adjudicação e 40% com a entrada em obra)
L... , Lda.	FD/312	29/06/2021	396 400,00 €	Linha de enchimento Boiões
H... , Lda.	FT 21/757	30/06/2021	41 375,00 €	Adiantamento de máquina enchimento e capsulamento
<b>(a) Total do valor de aquisição dos bens</b>			<b>594 838,90 €</b>	
<b>(b=a*20%) Dotação e dedução declarada no período</b>			<b>118 967,78 €</b>	

- h) Estas aquisições foram evidenciadas nas contas de ativo fixo tangível em curso (45312 e 45322) e permaneceram nesse estado a 31/12/2021, conforme extratos de conta que se apresentam em anexo 4 ao RIT.
- i) As aquisições em análise referem-se à preparação da instalação e aquisição ou adiantamento para aquisição de máquinas no âmbito do investimento na produção de pouches e de boiões de fruta.
- j) Após análise, o projeto de decisão do RIT notificado à Requerente propunha:
- Uma correção meramente aritmética ao lucro tributável, no montante de €35 000,00, referente ao benefício fiscal “Remuneração Convencional do Capital Social” (RCCS). A Requerente em sede de direito de audição reconheceu o lapso no apuramento daquele benefício e procedeu à sua regularização.
  - Uma correção ao imposto de €118 967,78, referente ao benefício fiscal CFEI II, a que a Requerente se opõe e que constitui o objeto do presente PPA.
- k) A correção fiscal efetuada no âmbito do CFEI II alicerça-se nas seguintes circunstâncias:
- A Requerente apresentou aos SIT um conjunto de faturas referentes à aquisição de bens de investimento no total de €594.838,00, registados nas contas SNC 45312 e 45322;

- Ativos fixos tangíveis (AFT) em curso, os quais se revelavam necessários para a instalação de uma nova linha de enchimento, para permitir a produção e a realização do enchimento de pouches e de boiões de fruta em grandes quantidades (cf. mapa com listagem das aquisições – RIT, V.2., pág.14);
  - A conclusão da instalação da nova linha de produção em causa, não foi efetivada em 2021 em razão da falta de entrega de duas máquinas, conforme consta no RIT e no relatório de gestão do período de tributação de 2021;
  - As despesas de investimento consideradas elegíveis para efeitos do CFEI II, terão de preencher os requisitos que estão definidos no art.º 4.º do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020 de 24 de julho;
  - E, face à redação do n.º 1 do artigo 4.º do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020 de 24 de julho, apenas se consideram elegíveis as despesas de investimentos em bens que entrem em funcionamento até final do período de 2021;
  - Tal situação não ocorreu no caso concreto, na medida em que no final de 2021, a nova linha de produção ainda não estava concluída, conforme descrito no relatório de gestão e verificado pela inexistência de faturas de venda emitidas e inexistência de produtos em inventário.
- l) Nos termos dos artigos 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), foi o sujeito passivo notificado por via eletrónica em 15-02-2024 para, querendo, exercer no prazo de 15 dias, o direito de audição relativamente ao projeto de relatório de inspeção anexo à notificação.
- m) A Requerente exerceu o direito de audição por escrito submetendo-o no Portal das Finanças em 07-03-2024, cfr. anexo 5 ao RIT.
- n) Após análise do direito de audição e, em conclusão, é referido no RIT que: “são elegíveis no âmbito do CFEI II, os investimentos, que além das demais condições legalmente previstas, efetuados no período compreendido entre 01-07-2020 e 30-06-2021 e, que entrem em funcionamento até 31-12-2021, o que não foi o caso. Conforme descrito no projeto de relatório a linha de produção ainda não estava concluída em 31-12-2021, facto este confirmado pelo sujeito passivo no direito de

audição, no qual afirma que havia duas máquinas que chegaram em meados de 2022.”

- o) Face ao exposto, foi proposta a manutenção da proposta de correção da dotação e dedução à coleta de IRC do benefício fiscal CFEI II no período de tributação de 2021 no valor de 118.967,78€

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

Por despacho proferido a 25 de outubro de 2024, o Tribunal Arbitral determinou a notificação do Requerente para constituir advogado, sendo a constituição de advogado obrigatória nestes autos ao abrigo do disposto nos art. 40.º e 41.º do CPC, aplicáveis por força do art. 6.º do CPPT, do art. 11.º do CPTA e das als. a), c) e e) do art. 29.º do RJAT (*vide* ainda a decisão arbitral proferida a 25 de setembro de 2022 no Processo n.º 94/2022-T), o Requerente deve constituir advogado, com ratificação do processado, sob pena da verificação da exceção dilatória prevista na al. h) do art. 577.º do CPC (aplicável por força da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT)”.

A 3 de dezembro de 2024, foi junta Procuração forense assinada pelo Requerente, que confere poderes a Advogado, sendo que com a junção da mesma procuração se faz presumir a ratificação do processado, pelo que improcede o pedido da Requerida no sentido da absolvição da instância.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

#### IV.1. MATÉRIA DE FACTO

##### Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima de Direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, desenvolve a atividade de fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas, a comercialização dos referidos produtos, por si fabricados ou por terceiros e está registada no Código de Atividade Económica (CAE) 10320-fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas.
- b) Dispõe de contabilidade organizada e, no âmbito do IRC, enquadra-se no regime geral de tributação adotando um período de tributação coincidente com o ano civil.
- c) No dia 26 de junho de 2022, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC (Dec. Mod. 22) referente ao período de tributação de 2021, identificada com o n.º..., deduzindo à coleta o valor de €118.967, 78 a título de benefício fiscal CFEI II.
- d) Os serviços de inspeção tributária (SIT) da DF Leiria, realizaram ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., um procedimento de inspeção tributária interno incidente sobre o IRC do período de tributação de 2021, especialmente dirigido ao controlo de benefícios fiscais.
- e) No quadro “076 - Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento – CFEI II” do anexo “D – Benefícios Fiscais” da declaração de rendimentos modelo 22 do período de tributação mencionou os seguintes valores:

Período a que respeita o benefício	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do Período	Dedução do Período	Saldo que transita para o período seguinte
2021	0,00 €	118 967,78 €	118 967,78 €	0,00 €

- f) A fim de justificar a dotação e dedução do período, o sujeito passivo apresentou fotocópias das faturas de aquisição dos bens de investimento, que se relacionam no mapa seguinte:

Fornecedor	Nº Factura	Data Factura	Valor	Identificação do bens
G... , Lda.	FT 02/243	19/03/2021	1 496,65 €	Reforço Laje de Betão para pousar equipamentos
G... , Lda.	FT 02/247	01/04/2021	2 454,35 €	Sistema de Drenagem interior linha (Auto de medição 1)
H... , Lda.	FT 21/463	22/04/2021	27 375,00 €	Máquina Rotuladora
H... , Lda.	NC 21/78	22/04/2021	- 8 212,50 €	Máquina Rotuladora (Adiantamento 30%)
L... , Lda.	FA 2021/51	30/04/2021	6 235,00 €	Pintura Chão Antiderrapante
H... , Lda.	FT 21/532	05/05/2021	51 350,00 €	Sistema Raio X (Adiantamento 50%)
J... , Lda.	FAD 2021/13	17/05/2021	6 600,00 €	Ligação CIP (50% com adjudicação)
J... , Lda.	FA 2021/186	01/06/2021	79 990,00 €	Fornecimento de CIP 1 linha
J... , Lda.	NCA 2021/8	01/06/2021	- 23 997,00 €	Fornecimento de CIP 1 linha (30% com a adjudicação)
K... , Lda.	FC A/15196	28/06/2021	13 772,40 €	Tubagens ligação Linha (40% com a adjudicação e 40% com a entrada em obra)
L... , Lda.	FD/312	29/06/2021	396 400,00 €	Linha de enchimento Boiões
H... , Lda.	FT 21/757	30/06/2021	41 375,00 €	Adiantamento de máquina enchimento e capsulamento
<b>(a) Total do valor de aquisição dos bens</b>			<b>594 838,90 €</b>	
<b>(b=a*20%) Dotação e dedução declarada no período</b>			<b>118 967,78 €</b>	

- g) Estas aquisições foram evidenciadas nas contas de ativo fixo tangível em curso (45312 e 45322) e permaneceram nesse estado a 31/12/2021, conforme extratos de conta que se apresentam em anexo 4 ao RIT.
- h) As aquisições em análise referem-se à preparação da instalação e aquisição ou adiantamento para aquisição de máquinas no âmbito do investimento na produção de pouches e de boiões de fruta.
- i) Após análise, o projeto de decisão do RIT notificado à requerente propunha:
- Uma correção meramente aritmética ao lucro tributável, no montante de €35 000,00, referente ao benefício fiscal “Remuneração Convencional do Capital Social” (RCCS). A requerente em sede de direito de audição reconheceu o lapso no apuramento daquele benefício e procedeu à sua regularização.
  - Uma correção ao imposto de €118 967,78, referente ao benefício fiscal CFEI II, a que a requerente se opõe e que constitui o objeto do presente PPA.
- j) A correção fiscal efetuada no âmbito do CFEI II alicerça-se nas seguintes circunstâncias:

- A Requerente apresentou aos SIT um conjunto de faturas referentes à aquisição de bens de investimento no total de €594.838,00, registados nas contas SNC 45312 e 45322;
  - Ativos fixos tangíveis (AFT) em curso, os quais se revelavam necessários para a instalação de uma nova linha de enchimento, para permitir a produção e a realização do enchimento de pouches e de boiões de fruta em grandes quantidades (cf. mapa com listagem das aquisições – RIT, V.2., pág.14);
  - A conclusão da instalação da nova linha de produção em causa não foi efetivada em 2021 em razão da falta de entrega de duas máquinas, conforme consta no RIT e no relatório de gestão do período de tributação de 2021;
  - As despesas de investimento consideradas elegíveis para efeitos do CFEI II terão de preencher os requisitos que estão definidos no art.º 4.º do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020 de 24 de julho;
  - E, face à redação do n.º 1 do artigo 4.º do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020 de 24 de julho, apenas se consideram elegíveis as despesas de investimentos em bens que entrem em funcionamento até final do período de 2021;
  - Tal situação não ocorreu no caso concreto, na medida em que no final de 2021, a nova linha de produção ainda não estava concluída, conforme descrito no relatório de gestão e verificado pela inexistência de faturas de venda emitidas e inexistência de produtos em inventário.
- k) Nos termos dos artigos 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), foi o sujeito passivo notificado por via eletrónica em 15-02-2024 para, querendo, exercer no prazo de 15 dias, o direito de audição relativamente ao projeto de relatório de inspeção anexo à notificação.
- l) A requerente exerceu o direito de audição por escrito submetendo-o no Portal das Finanças em 07-03-2024, cfr. anexo 5 ao RIT.

### **Factos dados como não provados**

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

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, na audiência de produção de prova e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos e a audiência realizada, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

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

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

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.

## **IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **IV.2.A. QUANTO À AMPLIAÇÃO DO PEDIDO E DA CAUSA DE PEDIR**

Dispõe o art.º 265.º, n.º 1 do CPC que “na falta de acordo, a causa de pedir só pode ser alterada ou ampliada em consequência de confissão feita pelo réu e aceite pelo autor, devendo a alteração ou ampliação ser feita no prazo de 10 dias a contar da aceitação.”

Ademais, nos termos do art. 588º do CPC:

*“1 – Os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que forem supervenientes podem ser deduzidos em articulado posterior ou em novo articulado, pela parte a quem aproveitem, até ao encerramento da discussão.*

*2 – Dizem-se supervenientes tanto os factos ocorridos posteriormente ao termo dos prazos marcados nos artigos precedentes como os factos anteriores de que a parte só tenha conhecimento depois de findarem esses prazos, devendo neste caso produzir-se prova da superveniência.”*

Ou seja, fora deste condicionalismo restrito, a modificação ou ampliação da causa de pedir não é admissível na medida em que a relação jurídica controvertida fica consolidada com o pedido inicial.

No presente caso concreto, e como bem sustenta a Requerida nas suas alegações:

- O depoimento das testemunhas Eng.º E... e Eng.º F... divergiu substancialmente do invocado no P.P.A, na medida em que constitui, claramente, uma nova linha de fundamentação, de causa de pedir, que não consta do P.P.A.

- A Requerida expressamente opôs-se a tal pretendida produção de prova complementada com a junção de novos documentos não supervenientes, como se referiu em resposta ao pedido de junção de documentos.
- A Requerente não invoca, sequer, que estamos perante facto superveniente do qual só agora teve conhecimento.
- A Requerente parece pretender, com a junção de tais documentos complementados com o depoimento das testemunhas que arrolou, pura e simplesmente, inverter a linha de fundamentação da ação, lançando para a mesa um eventual facto que não foi invocado pelo administrador da Requerente aquando da apresentação do P.P.A. e que também não foi levado ao conhecimento da AT no âmbito do procedimento inspetivo.
- Relembre-se que os factos tal como constam do P.P.A nem sequer são controvertidos, uma vez que a Requerente sempre admitiu perante a AT que a nova linha de produção não entrou em funcionamento, isto é, com produção do produto final destinado a ser vendido ao consumidor também final (vendas que efetivamente não tiveram lugar), até ao fim do período de tributação de 2021, .

Assim, e sendo certo que essa aceitação não existe por parte da Requerida, entende o Tribunal não estar obrigado, nem dispor de poderes para apreciar a questão nos presentes autos, nos termos e com os fundamentos em que a Requerente pretende que essa questão seja apreciada, por esta não ter sido suscitada na petição inicial, nem se verificarem quaisquer circunstâncias previstas na lei processual que excecionalmente permitam a ampliação da causa de pedir.

Assim, constituem questões a apreciar no presente processo arbitral:

- Elegibilidade, no âmbito do CFEI II, das adições aos investimentos em curso de despesas em ativos, verificadas entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021.

- Consideração de que todos os equipamentos constantes do dossier do CFEI II encontravam-se instalados e prontos a ser utilizados, tendo-se verificado atraso (por motivos alheios à ora Requerente e não obstante as inúmeras diligências efetuadas para que tal não se verificasse) na entrega de apenas dois equipamentos, Documento n.º 11.
- Consideração adicional de que os dois equipamentos que apenas foram entregues em 2022 não foram considerados pela Requerente para efeitos do cômputo do benefício em causa.

#### **IV.2.B. QUANTO AO THEMA DECIDENDUM**

O tema aqui em discussão é claro, não sendo admissível a ampliação do pedido – saber se são elegíveis no âmbito do CFEI II, os investimentos, que além das demais condições legalmente previstas, de acordo com a Requerente, que foram efetuados no período compreendido entre 01-07-2020 e 30-06-2021 mas que não entraram em funcionamento até 31-12-2021, por falta de equipamentos que só foram instalados em 2022.

De facto, conforme descrito no projeto de relatório a linha de produção ainda não estava concluída em 31-12-2021, facto este confirmado pelo sujeito passivo no direito de audição e no próprio P.P.A., nos quais afirma que havia duas máquinas que chegaram, ainda que por razões alheias à Requerente, apenas em meados de 2022.

Ora, o Anexo V, a que se refere o artigo 16.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, estabelece que as despesas têm de ser efetuadas entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021. Além do mais, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração:

- as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021 (n.º 1 do artigo 4.º); e

- as correspondentes às adições de ativos verificadas nos períodos referidos nos números 1 e 4 do artigo anterior e as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos (n.º 3 do artigo 4.º).

Assim, são consideradas as despesas correspondentes às adições de ativos verificadas nos períodos referidos e, bem assim, as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos. No entanto, não serão de considerar adições de ativos as que resultem de transferências de investimentos em curso, sendo de salientar que os ativos que não entrem de imediato em funcionamento ou utilização, deverão entrar até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021. Isto significa que, para as empresas que adotem um período de tributação coincidente com o ano civil, os ativos deverão entrar em funcionamento, no limite, até 31 de dezembro de 2021.

No caso concreto, e conforme refere a Requerente no PPA, conforme resulta da informação disponibilizada no âmbito da inspeção melhor identificada anteriormente, todos os equipamentos constantes do dossier do CFEI II encontravam-se instalados e prontos a ser utilizados, tendo-se verificado atraso (por motivos alheios à ora Requerente e não obstante as inúmeras diligências efetuadas para que tal não se verificasse) na entrega de apenas dois equipamentos – ou seja, a linha de produção só ficou concluída e só entrou em funcionamento depois de 31 de dezembro de 2021.

Repare-se que, mesmo que este Tribunal tivesse considerado os argumentos que poderiam ter corporizado uma ampliação da causa de pedir – algo que não se admite e que – repita-se – a própria Requerente nunca veio a solicitar em sede de pedido – os equipamentos incompletos nunca poderiam entrar no conceito de empreendimento necessário ao preenchimento do disposto no Anexo V, a que se refere o artigo 16.º da Lei n.º 27-A/2020, porquanto em economia, um empreendimento refere-se a qualquer atividade que envolve a iniciativa de criar ou desenvolver algo com um objetivo específico, seja um produto, serviço, negócio ou projeto.

Ora, na senda deste conceito, a linha de produção só estaria concluída e os equipamentos só poderiam considerar-se verdadeiramente completos desde que houvesse tomada de risco, planeamento estratégico nas vendas dos produtos e capacidade de execução, geralmente com fins lucrativos ou sociais e não apenas experimentais, para se averiguar se esses equipamentos estão, ou não, em condições de poderem integrar um processo produtivo – conceito excluído do âmbito comercial.

É por isso que este Tribunal considera o pedido da Requerente totalmente improcedente, por falta de preenchimento dos requisitos constantes dos n.º 1 e n.º 3, ambos do artigo 4.º do o Anexo V, a que se refere o artigo 16.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, por se ter concluído que a linha de produção só ficou concluída e só entrou em funcionamento depois de 31 de dezembro de 2021 e não até essa data, como legalmente exigido.

## **V. DECISÃO**

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o presente pedido arbitral, com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **127.676,88** nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **3.060,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de junho de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Nuno Pombo)

(Manuel Lopes da Silva Faustino)