

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 253/2025-T

Tema: Benefícios fiscais – RFAI – Construção de Unidade Fabril, Investimento inicial, de substituição e adições – Art. 22.º CFI

Sumário:

- 1. O investimento numa nova unidade fabril, criada de raiz, para fabricação de produtos de plástico, que resultou no aumento, em 22%, da capacidade instalada de produção do sujeito passivo (por comparação com a antiga fábrica, entretanto encerrada), constitui um “investimento inicial” na tipologia de aumento de capacidade do estabelecimento existente e é passível de enquadramento no âmbito do RFAI, ao abrigo do RGIC e da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, conquanto se materialize em aplicações relevantes previstas no artigo 22.º do CFI e se encontrem cumpridas as demais condições do respetivo regime legal.**
- 2. Em princípio, não há ativos fixos tangíveis que, pela sua natureza, não se enquadrem no conceito de investimento inicial, dependendo este enquadramento da sua relação com o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, quando seja esta a tipologia aplicável.**
- 3. O investimento em áreas/equipamentos sociais e as aquisições de ativos intangíveis efetuados a entidades relacionadas não constituem aplicações relevantes elegíveis para efeitos de RFAI, conforme expressamente previsto pelo legislador.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Manuel da Fonseca Benfeito e José Luís Ferreira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 27 de maio de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., LDA., doravante “Requerente”, pessoa coletiva número..., com sede em..., ...-... Batalha, veio deduzir pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) tendo em vista a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), emitida sob o n.º 2024..., de 25 de novembro de 2024, no valor de € 19,88, de que resultou o imposto a reembolsar de € 254,78, com referência ao período de tributação de 2021, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea b), 6.º, n.º 2, alínea b) e 10.º, n.º 1, alínea a) e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), bem como dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, conjugados com o disposto nos artigos 99.º, alínea a) e 102.º, n.º 1, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 18 de março de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de seguida, notificado à AT.

De acordo com o disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. Em 8 de maio de 2025, o Exmo. Presidente do CAAD informou as Partes, para efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 27 de maio de 2025.

A Requerida apresentou Resposta em 2 de julho de 2025, com defesa por impugnação e, na mesma data, juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 19 de setembro de 2025, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, foram inquiridas as duas testemunhas indicadas pela Requerente e prescindida a testemunha da Requerida. O Tribunal convidou a Requerente a juntar elementos relativos à comprovação do aumento da capacidade produtiva pós investimento. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas e a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo de alegações. O Tribunal fixou o prazo para a decisão até ao termo previsto no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT (v. ata e gravação áudio disponíveis no SGP do CAAD).

A Requerente procedeu à junção dos documentos solicitados pelo Tribunal em 29 de setembro de 2025, do que foi notificada a AT.

A Requerente apresentou alegações escritas em 7 de outubro de 2025, tendo-o feito a Requerida em 10 de outubro de 2025.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente argui que a construção da sua nova unidade fabril reúne as condições de elegibilidade para o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), nos termos previstos no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (“CFI”), e integra o conceito de investimento

inicial previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e do artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (“RGIC”)¹, opondo-se, por esse motivo, à desconsideração pela AT da dotação de RFAI relativa ao período de tributação de 2021.

Discorda do entendimento da Requerida e contrapõe que a nova unidade industrial não constitui, como esta alega, a mera substituição das antigas instalações e que, além do aumento de eficiência, automatização do processo produtivo e inovação, contribui, por si só, para o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento existente.

Neste âmbito, assinala o paradoxo da posição da AT, ao considerar elegíveis os investimentos com a aquisição dos equipamentos colocados no novo edifício, enquadrando-os na categoria de “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente” e, simultaneamente, recusar o investimento realizado com a construção desse mesmo edifício, quando só no seu conjunto (equipamentos e novo edifício) é viável que a unidade fabril opere.

Defende ainda a Requerente que o investimento deve ser considerado como um todo, está inserido na sua estratégia global e tem por objetivo de aumentar a sua capacidade produtiva, com processos produtivos avançados e novos métodos e processos de produção mais eficientes e flexíveis. Acrescenta que os equipamentos adquiridos, nomeadamente as novas máquinas de injeção, só podiam operar em pleno nas novas instalações, dada a inadequação do *layout*, condições térmicas e dimensões das antigas instalações, que contavam com menos de 4.696 m² de área fabril.

Para a Requerente, a AT não só procedeu a uma inadmissível interpretação restritiva do conceito de “investimento inicial”, como se verificou efetivamente o aumento da capacidade produtiva no ano de entrada em funcionamento das novas instalações e nos anos subsequentes, sendo o novo edifício uma “adição de ativo”, nos termos do artigo 22.º, n.º 5 do CFI e não um investimento de substituição.

¹ Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia L 187, de 26 de junho de 2014.

Adicionalmente, rejeita a exclusão, pela AT, de alguns investimentos incluídos na construção da nova unidade fabril, *infra* enumerados:

- Área social;
- Arranjos exteriores e pavimentação;
- Aquisição ISEE – Renovais, painel fotovoltaico; e
- Serviço de reparação.

Em relação à área social, invoca que a Requerida não indicou as faturas concretas das despesas respeitantes, em quantidade e valor, àquela área, aplicando a percentagem de 2,7% que estava prevista na candidatura PT2020 apresentada, sobre o total de despesas apuradas para o edifício no ano 2021, já desconsideradas anteriormente no montante de € 381 955,91. Nota que este valor inclui o sistema fotovoltaico e os arranjos exteriores, que totalizam € 238 276,00, sendo desadequado o apuramento de despesas da área social com incidência (em base percentual) sobre o sistema fotovoltaico e de arranjos exteriores. Assim, considera que esta correção enferma de erro nos pressupostos de facto, por se basear numa estimativa e não sobre as despesas diretas como se impunha à AT.

Sobre a pavimentação e arranjos exteriores, a Requerente refere que a fatura do fornecedor “B...”, na importância de € 28 014,00 respeita a trabalhos na construção dos arruamentos ao redor da fábrica, compreendendo cais de descarga, armazenamento exterior e estacionamento, e que a do fornecedor “C...”, na quantia de € 10 585,00 corresponde aos arranjos complementares aos arruamentos, zona de armazenagem e estacionamento. Argumenta que estes trabalhos de construção, no montante global de € 38 599,00, fazem parte integrante do edificado da nova unidade fabril, pelo que devem ser elegíveis para efeitos de RFAI.

Quanto à aquisição, por € 186 801,63, do equipamento para a produção de energia renovável – fotovoltaico, este integra-se na estratégia de eficácia energética e ambiental, de modo que a Requerente pode passar a produzir parte da energia que necessita, cujo consumo aumentará, em virtude do incremento da produção e visa, também, suplantat problemas de quebras de energia. Trata-se da adição de um ativo, relacionado com o investimento inicial na

modalidade de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, pelo que deve ser considerado elegível (v. artigo 22.º, n.º 5 do CFI e artigo 2.º, parágrafo §49), alínea a) do RGIC).

Relativamente às despesas identificadas como Reparação, está incluído o montante de € 10 940,00, da fatura do fornecedor E... respeitante aos trabalhos de ligação e adaptação do Sistema fotovoltaico ao Quadro Geral de Baixa Tensão, que deve, portanto, integrar as despesas de montagem desse sistema, elegíveis nos termos atrás expostos.

Foi ainda desconsiderado pela AT o montante global de € 43 588,85 referente ao sistema de segurança (€ 22 908,63), a aquisições diversas (€ 15 606,67) e a assistência técnica e manutenção (€ 5 073,55). Sobre o sistema de segurança, aduz a Requerente ser o mesmo essencial para salvaguarda da integridade dos investimentos efetuados, prevenindo danos e roubo, pelo que se enquadra no conceito de adição de ativo, no contexto de um investimento inicial, nos moldes já explanados. As aquisições diversas referem-se à central telefónica e equipamentos conexos e a *software*, todas relacionadas com o aumento de capacidade da unidade fabril e a capacitação de meios para os novos postos de trabalho criados, não sendo um mero investimento complementar ao já existente.

Conclui que o montante parcial de dotação de RFAI 2021 desconsiderado pela AT, de € 105 117,80 correspondente às aplicações relevantes no montante de € 420 471,21 deve ser aceite, com a consequente anulabilidade do ato tributário, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida começa por assinalar que são apenas objeto do pedido de pronúncia arbitral as correções decorrentes do procedimento inspetivo ao ano 2021 que contendem com o RFAI e, quanto a este último, exclui a aquisição de serviços de assistência técnica e de manutenção de software que a Requerente não contestou, no valor de € 5 073,55 (€ 3 573,55+ € 1 500,00), estando os poderes de cognição do Tribunal Arbitral limitados em conformidade.

Defende, em linha com as conclusões dos Serviços de Inspeção Tributária, que o

6.

investimento na construção do edifício novo não reúne, nem a Requerente demonstrou, as condições de elegibilidade para o benefício fiscal, desde logo, por não integrar o conceito de investimento relevante, uma vez que não está relacionado com a criação de um novo estabelecimento, nem com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, ou com a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou com uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente (v. artigo 2.º parágrafo §49), alínea a) do RGIC e artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015).

Sustenta que tal ónus impendia sobre a Requerente, a quem cabia fazer a prova da verificação cumulativa das condições de elegibilidade fixadas no artigo 22.º do CFI, de acordo com o disposto nos artigos 14.º, n.º 2 e 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”), bem como dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015, e cumprir as obrigações acessórias previstas nos artigos 25.º, n.ºs 1 e 2 do CFI e 130.º do Código do IRC.

Salienta que a construção da nova unidade industrial teve subjacente o aumento da eficiência, a automatização do processo produtivo, a inovação e a introdução de novos processos produtivos, o que não se subsume ao conceito de investimento inicial, o qual implica o aumento da capacidade produtiva até então existente (*i.e.* um investimento distinto e incremental) que a Requerente não demonstrou. Segundo a Requerida, a Requerente procedeu a uma mera substituição das antigas instalações pelas novas, não podendo os auxílios com finalidade regional como o RFAI ser concedidos para esse efeito.

Ainda que assim não se entendesse, a Requerida rejeita a dotação de RFAI referente a determinadas aquisições de bens e serviços, por não serem suscetíveis de contribuir para o aumento de capacidade de produção da Requerente.

Começando pela área social incluída no edifício (correção de € 10 312,81), esta foi claramente afastada pelo legislador por não contribuir para o aumento da capacidade produtiva.

Para cálculo do respetivo valor, atendeu-se à candidatura da Requerente ao PT2020,

projeto 42979, que indica a superfície ocupada por áreas sociais (refeitório) como representativa de 2,7% da área total da unidade fabril. Não existindo uma divisão dos custos de construção por tipologia de área, para determinar a parte que não é elegível para efeitos do RFAI (v. artigo 22.º, n.º 2, alínea a), ii. do CFI, *a contrario*), a repartição tem de ser feita com base numa proporção de áreas, sendo que a percentagem de afetação à área social, de 2,7%, foi a apurada pela Requerente na sua candidatura e não tem origem na AT. Assim, mesmo que construção da nova unidade fabril constituísse um investimento inicial, a área social teria de excluir-se do RFAI.

De igual forma, quanto à pavimentação, arruamentos e arranjos exteriores (correção de € 38 599,00) entende a Requerida que as aquisições com esse objetivo, nas quais se incluem o enchimento de floreiras, plantações, aplicações de casca de pinheiro, de tela anti-algas e de rede de rega e fertilizantes, não são elegíveis para efeitos do RFAI, nos termos do preceituado no artigo 22.º, n.º 2, alínea a), ii. do CFI.

A Requerida defende também não ser elegível a aquisição de um sistema fotovoltaico para produção de energia elétrica (correção de € 186 801,63), que se prende com a substituição de fontes de energia, eficiência energética, otimização do consumo e redução de custos e não com o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente. Deste modo, mesmo que a construção da nova unidade fabril constituísse investimento inicial, esta aquisição sempre seria de excluir das aplicações relevantes para o benefício do RFAI.

Sobre as reparações efetuadas no quadro geral de baixa tensão (correção de € 10 940,00), a Requerida enquadra-o como um investimento corrente, de manutenção. Apenas são elegíveis os ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo, pelo que, tratando-se de um serviço de reparação sobre um ativo, o mesmo não pode relevar como investimento elegível para efeitos de RFAI. Isto, mesmo que a construção da nova unidade fabril constituísse um investimento inicial (v. artigo 22.º, n.º 2, alínea a) do CFI).

Por fim, as outras aquisições com o sistema de segurança (€ 22 908,63), aquisições

diversas (€ 15 606,67) e assistência técnica e manutenção (€ 5 073,55) não têm relação com aumento de capacidade e com a capacitação de meios para os novos postos de trabalho criados, configurando um investimento complementar e já existente no âmbito do funcionamento normal da atividade da empresa (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015 e artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC). Acrescenta a Requerida que as aquisições de software são investimentos em ativos intangíveis – programas de computador efetuados a um fornecedor relacionado com a Requerente, à luz do disposto no artigo 63.º, n.º 4 do Código do IRC. Ora, a Portaria n.º 297/2015, no seu artigo 3.º, n.º 3, alínea c), afasta das aplicações relevantes os ativos adquiridos a entidades relacionadas com o sujeito passivo.

A Requerida conclui pela improcedência do pedido, por não provado.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação de um ato de liquidação (adicional) de IRC (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

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, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contados da notificação do ato de liquidação para o domicílio fiscal eletrónico, em 19 de dezembro de 2024 (*i.e.*, nos 15 dias posteriores ao registo no sistema de notificações eletrónicas – v. artigo 39.º, n.º 10 do CPPT), tendo a ação arbitral dado entrada em 17 de março de 2025.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** A A..., LDA., aqui Requerente, é uma sociedade de direito português, com início de atividade em 5 de fevereiro de 1977, enquadrada no regime geral de tributação em IRC e período de tributação coincidente com o ano civil – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”).
- B.** A Requerente está registada no cadastro da AT desde 2009 para o exercício, a título principal, da “*Atividade de Fabricação de Artigos de Plástico, n.e.*”, correspondente ao CAE 22292. Tem reputação na injeção de termoplásticos, montagem de componentes técnicos e produtos acabados e, em relação a estes, fabrica essencialmente utensílios de uso doméstico (utensílios de cozinha) e componentes destinados a integrar equipamentos com o mesmo fim – cf. RIT.
- C.** Até 2021, a Requerente desenvolvia a sua atividade em dois imóveis/pavilhões distintos, sendo um destinado à produção e outro à armazenagem e produção (pequenas montagens), correspondentes aos prédios urbanos inscritos na matriz da freguesia e concelho da ... sob os artigos ... (antiga fábrica destinada a produção com área de construção de 6 575 m²) e ... (antigo armazém e área para pequenas montagens, com área de construção de 3 095 m²) – cf. RIT.
- D.** Os referidos imóveis/pavilhões não eram contíguos, situando-se a 800 metros de distância entre si. No meio, existiam dois pavilhões de terceiros, implicando dificuldades e ineficiências no sistema de abastecimento da Requerente, dada a

necessidade de deslocação das matérias-primas e produtos acabados entre pavilhões – cf. RIT, Documento 4 e depoimento das testemunhas inquiridas.

- E.** A separação do armazém da fábrica e a distância entre eles inviabilizava a instalação de um sistema integrado de abastecimento de matéria-prima – cf. Documento 4 e depoimento da primeira testemunha inquirida.
- F.** As dimensões do anterior pavilhão industrial, incluindo as limitações da sua altura (de 4 metros), e a instabilidade térmica (derivada de telhados antigos, sem isolamento) também restringiam a instalação de robots industriais e de outros equipamentos de modernização e automatização do processo produtivo, como máquinas de injeção de grande porte e pontes rolantes com capacidade para o transporte e colocação de moldes de maior dimensão – cf. RIT, Documentos 4 e 5 e depoimento das testemunhas inquiridas.
- G.** Em 2021, a Requerente ocupou uma nova unidade fabril que construiu de raiz noutro local próximo, entre o ano 2019 e o início de 2021, correspondente ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia e concelho da...– cf. RIT.
- H.** A área total da nova unidade fabril é de 11 271,20 m² – cf. RIT.
- I.** As novas instalações tiveram por objetivo a modernização do processo produtivo (*Smart Factory*) e o aumento da capacidade produtiva da unidade fabril em 22%, medida por quilos de matéria-prima transformada, com a inclusão de novos processos produtivos, tecnologicamente mais avançados, como a injeção bimatéria e de silicone, e métodos de produção mais eficientes e flexíveis. Estas características do investimento foram objeto de validação/confirmação pelo IAPMEI no âmbito da candidatura da Requerente aos incentivos financeiros, que foi aprovada – cf. RIT, Documento 5 e depoimento das testemunhas inquiridas.

- J. A nova unidade de fabricação construída compreende, entre outros, os seguintes elementos – cf. RIT, Documento 5 e depoimento das testemunhas inquiridas:
- a. Um pavilhão industrial com uma área coberta de cerca de 10 000 m², com características adequadas, desde logo em dimensão e qualidade térmica, a albergar os robots industriais e novos equipamentos de injeção adquiridos. Este pavilhão junta numa única unidade fabril toda a atividade da empresa, com áreas destinadas a suprir as suas necessidades, nomeadamente, produção, armazenagem à prova de incêndio (de matérias-primas e produto acabado), laboratório, salas de apoio à atividade produtiva, área de escritórios (atividade administrativa) e área social (refeitório). Acresce referir que as áreas das máquinas de injeção e alimentadores automáticos e a área da montagem e embalagem são paralelas e sem obstáculos, como paredes ou portas, ao contrário do que sucedia nas anteriores instalações;
 - b. Unidade de injeção portátil composta por equipamentos de injeção para multicomponentes, prato rotativo para bi-injeção (injeção bimatéria) e fabrico de soluções multimaterial (termoplástico e silicone) para peças de elevada qualidade e nível de precisão (setor de *Home Appliances* de gama *premium*);
 - c. Robots industriais para automatização das tarefas e melhoria de segurança dos processos produtivos e aumento de capacidade da Requerente;
 - d. Sistema de abastecimento de matéria-prima com funcionalidades de abastecimento automático e centralizado dos equipamentos de injeção, com menor desperdício e maior rastreabilidade.
- K. A antiga fábrica tinha 21 máquinas de injeção, as quais foram acomodadas na nova unidade fabril, acrescida de 7 novas máquinas de injeção de grande porte adquiridas em estado novo – cf. Documento 5 e depoimento da primeira testemunha inquirida.
- L. A Requerente enquadrou o investimento efetuado para efeitos de RFAI na tipologia de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente – Artigo 2.º, n.º 2,

alínea a) da Portaria n.º 297/2015, e, em 2021, considerou a dotação total de RFAI de € 381 955,91, que abrange – cf. RIT:

- Aquisições para a construção das novas instalações/pavilhão que contabilizou em subcontas da conta # 45321 – € 111 437,34;
- Outras aquisições relacionadas com a construção do novo pavilhão que contabilizou em diversas contas #43711, # 44311, # 43261, # 43264, # 43314 e # 45331 e subcontas destas – € 270 518,57.

- M.** A Requerente beneficiou também de apoio financeiro para os investimentos elegíveis no âmbito do RFAI, ao abrigo do projeto de investimento n.º ..., cuja candidatura apresentou junto do IAPMEI, com termo de aceitação de 4 de junho de 2019 – cf. RIT.
- K.** A Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2021, na qual efetuou uma **dotação de RFAI no montante de € 311 083,54** (dotação do período – anexo D, Quadro 074, campo 714) e **deduziu nesse período o montante global de € 277 609,00** (dedução do período – anexo D, Quadro 074, campo 715) assim distribuído: (a) RFAI 2019 - € 100 667,99; (b) RFAI 2020 - € 138 804,50; (c) RFAI 2021 - € 38 136,51 – cf. Documento 2 e RIT.
- L.** A dotação do período resultou de aquisições que a Requerente considerou elegíveis, no montante total de € 1 244 334,14, às quais aplicou a taxa de benefício de 25%, cujo produto foi de € 311 083,54 – cf. RIT.
- M.** A listagem dos investimentos considerados relevantes pela Requerente denota aquisições relacionadas com a construção de um edifício/pavilhão novo e com equipamentos diversos que resultaram na criação de uma nova unidade fabril – cf. RIT.
- N.** A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo, com início em 1 de julho de 2024, realizado em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2024...,

respeitante ao período de tributação de 2021, de âmbito geral, para “[c]ontrolar dos sujeitos passivos com RFAI ou DLRR – 2020 e 2021” – cf. RIT.

- O. Da referida ação inspetiva resultaram correções em IRC e IVA, relevando na presente ação as relativas à **dotação de RFAI** que, em relação à dotação declarada pela Requerente no período de 2021, no montante total de € 311 083,54, **corrigiu (não aceitou) o valor de € 106 386,19**, fixando a dotação corrigida na quantia de € 204 697,35 – cf. RIT.
- P. O Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) fundamenta as referidas correções no entendimento de que a construção da nova unidade fabril não reúne as condições de elegibilidade para o benefício do RFAI, por não integrar o conceito de investimento inicial previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 295/2015 e no artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC, aplicável por força dos artigos 1.º, n.º 2 e 22.º do CFI, tendo em conta que aquela não induz ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, mas apenas à eficiência e inovação tecnológica, e consubstancia um “mero” investimento de substituição da fábrica antiga, descontinuada, e não ao aumento da capacidade produtiva até então existente – cf. RIT.
- Q. O aumento de capacidade do estabelecimento não foi contestado no RIT relativamente à aquisição do equipamento, tendo apenas sido desconsiderado para efeitos de RFAI o “edifício” – cf. RIT.
- R. O RIT argumenta ainda que, mesmo na hipótese de se entender que a nova unidade fabril seria enquadrável como investimento inicial na modalidade de aumento de capacidade produtiva do estabelecimento, os investimentos seguintes não seriam de considerar elegíveis para efeitos de RFAI, por não serem suscetíveis de ter qualquer relação com o aumento de capacidade produtiva:
- a. **Aquisições para a área social – v. artigo 22.º, n.º 2, alínea a), ii) do CFI**

Para a Requerida, as áreas sociais, como o refeitório, estão excluídas pelo artigo 22.º do CFI. Dado que as despesas com a construção não foram divididas por tipologia de área, a Requerida, partindo da informação de que as áreas sociais representam 2,7% da construção, obtida na candidatura do sujeito passivo ao incentivo financeiro, aplicou esta proporção ao valor total do investimento e apurou o valor de € 10 312,81 (€ 381 955,91*2,7%);

b. Arranjos exteriores e pavimentação – v. artigo 22.º, n.º 2, alínea a), ii) do CFI

Segundo a Requerida, não estão, de igual modo, abrangidos como investimento produtivo que induza ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento os arranjos de jardinagem, nomeadamente no que se refere ao *“enchimento de floreiras com terra existente em obra; fornecimento e aplicação de tela anti-algas; fornecimento e aplicação de casca de pinheiro; fornecimento e plantação de oliveiras; fornecimento e plantação de contoneaster horizontalis; fornecimento e aplicação de rede de rega, mão de obra e fertilizante”*, bem como a pavimentação de arruamentos e parques junto à fábrica. Tudo no valor de € 38 599,00 (sendo € 28 014,00 referentes à pavimentação e arruamentos faturados pelo fornecedor B... e € 10 585,00 aos serviços de jardinagem e arranjos paisagísticos faturados pelo fornecedor C...);

c. Reparação do quadro geral de baixa tensão – v. artigo 22.º, n.º 2, alínea a) do CFI

Entende a AT não ser de aceitar o serviço de reparação do quadro geral de baixa tensão, cujo enquadramento deve ser o de um investimento corrente e não de aumento da capacidade produtiva. Acrescenta que, tratando-se de ativos fixos tangíveis, apenas são elegíveis para o RFAI os que forem adquiridos em “estado de novo”. O valor em causa é de € 10 940,00;

d. ISEE – renováveis fotovoltaico

Outra rubrica não aceite, para efeitos de RFAI, pela AT corresponde à aquisição e instalação de um sistema fotovoltaico para produção de energia elétrica, no valor global de € 186 801,63. Considera que este sistema conduz à substituição da fonte de energia utilizada e contribui para a eficiência energética ambiental, otimizando o consumo e reduzindo os custos de aquisição de energia, porém, não é suscetível de aumentar a capacidade instalada / produtiva da Requerente e, portanto, não se enquadra na tipologia de investimento inicial;

e. Sistema de segurança Sensormix, central telefónica e software - € 38 515,30

Quer a aquisição do sistema de segurança, que se cifrou em € 22 908,63, quer as aquisições de equipamento e software diverso no montante de € 15 606,67 [compra da central telefónica – € 2 645,80; do software de faturação eletrónica (EDI) – € 1 255,00; da central antivírus – € 1 174,37; do software Microsoft SQL - € 6 311,00; dos programas de proteção do sistema informático - € 2 582,50; e do software Windows - € 1 638,00] foram desconsideradas, pela AT, no âmbito do RFAI, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015 e do artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC, com o fundamento de constituírem ativos sem aptidão para aumentar a capacidade instalada da Requerente, integrando investimento complementar ao já existente e utilizável no âmbito da atividade operacional da empresa, contribuindo para o seu normal funcionamento e não para incrementar a sua capacidade de produção.

Acresce ainda, no entender da AT, que as aquisições de software efetuadas ao fornecedor D..., LDA. [software Microsoft SQL - € 6 311,00 e software Windows - € 1 638,00] não poderiam em qualquer caso ser elegíveis para o RFAI, por terem sido efetuadas a uma entidade relacionada, nos termos do artigo 63.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRC, uma vez que têm o mesmo gerente, exigindo a Portaria n.º 297/2015, no seu artigo 3.º, n.º 3, alínea c), que os ativos qualificados como aplicações relevantes sejam adquiridos “*a terceiros não relacionados com o adquirente*”;

f. Por fim, a AT, não aceitou a aquisição de serviços de assistência técnica e manutenção, no valor de € 5 073,55 [a que corresponde a dotação de RFAI de € 1 268,39 (= € 5 073,55*25%)], que a Requerente não contestou na presente ação arbitral.

Q. Em 25 de novembro de 2024, em consequência da ação inspetiva acima referida, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2024..., que reflete as correções descritas, com o valor global apurado de € 19,88, que resultou no valor a reembolsar à Requerente de € 254,78, conforme demonstração de acerto de contas datada de 27 de novembro de 2024 – cf. Documento 1.

R. Inconformada com a liquidação de IRC *supra* identificada, a Requerente apresentou no CAAD, em 17 de março de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral na origem da presente ação, impugnando a correção à dotação de RFAI no valor de € 106 386,19, exceto na parte em que esta se refere à aquisição de serviços de assistência técnica e manutenção, no valor de € 1 268,39 (€ 5 073,55*25%), que aceita, pelo que o valor em discussão nestes autos se cifra em **€ 105 117,80** – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes, atenta as posições por estas assumidas

em relação aos factos, e na prova produzida pelo depoimento das duas testemunhas inquiridas, Nuno Órfão, engenheiro mecânico que apoiou a Requerente na elaboração da candidatura a incentivos financeiros apresentada ao IAPMEI, para o projeto de investimento em causa, e Luís Almeida, Contabilista Certificado da Requerente.

Foi particularmente esclarecedor e convincente o depoimento da primeira testemunha, pelos conhecimentos técnicos que detém e participação na preparação da candidatura do projeto de investimento da Requerente a fundos públicos, tendo evidenciado conhecê-lo com detalhe e respondido de forma objetiva e circunstanciada às questões que lhe foram colocadas. Em concreto, explicou que a candidatura foi submetida na vertente de aumento da capacidade de produção da fábrica nova da Requerente, que referiu ser de 22% em termos de quantidade produzida, traduzido em quilos de matéria-prima transformada (independentemente do critério do valor), em resultado da aquisição de novos equipamentos e das melhorias tecnológicas e de automatização do processo produtivo, nos termos do projeto. Confirmou que as características e pressupostos do projeto de investimento – criação de uma nova fábrica de raiz e aumento de capacidade de produção – foram validados pelo IAPMEI, que aprovou a candidatura aos mencionados fundos.

A primeira testemunha esclareceu aspetos relevantes da produção de componentes de plástico por injeção para pequenos eletrodomésticos da Requerente. Sobre a pavimentação referiu que era indispensável ao acesso dos veículos à unidade fabril e em relação ao sistema fotovoltaico, além da eficiência energética, salientou que permite acautelar quebras de energia frequentes na zona que prejudicam a produção, embora, por si só, não permitam aumentar a produção.

A segunda testemunha demonstrou, de igual modo, conhecer em detalhe a operação da Requerente e as suas instalações, tendo corroborado os factos *supra* referenciados.

Por fim, no que se refere à apresentação de um documento pela Requerente com dados quantitativos sobre o crescimento das unidades de produto produzidas/vendidas e a evolução

do volume de faturação, trata-se de um documento interno produzido pela própria, que não esclarece as fontes ou a metodologia adotada, pelo que não foi tido em consideração.

Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. DO DIREITO

A questão decidenda respeita ao enquadramento dos investimentos efetuados pela Requerente no período de tributação de 2021, conexos com a construção de uma nova unidade fabril iniciada no ano 2019, no conceito de “investimento inicial”, na modalidade de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, do artigo 1.º, n.º 2 do CFI e do artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC.

Atendendo aos fundamentos constantes no Relatório de Inspeção Tributária, que estão na origem do ato de liquidação de IRC contestado nesta ação e que circunscrevem os poderes de cognição deste Tribunal Arbitral, interessa saber se assiste à Requerente o direito à dotação de RFAI para dedução à coleta de IRC previsto no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), do CFI.

1. ELEGIBILIDADE PARA EFEITOS DO RFAI – REGIME LEGAL

O RFAI foi criado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março^{2 3}, tendo depois sido incluído no CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, atualmente em vigor.

É um regime de auxílio de Estado com finalidade regional (v. artigo 2.º, n.º 1 do CFI) para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável, como refere o considerando 31 do preâmbulo do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (“RGIC”), instituído pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 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 sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

O primeiro capítulo do RGIC, sob a epígrafe “Disposições comuns”, consagra “a obrigatoriedade de os Estados respeitarem certos princípios quando se decidem a implementar auxílios sob o seu manto”⁴, incorporando as diretrizes sobre os elementos que estes auxílios devem respeitar, para serem considerados compatíveis com o mercado interno e estabelecendo expressamente a obrigação de os auxílios terem um efeito de incentivo (v. artigo 6.º do RGIC).

Assim, o RGIC, além do propósito de isentar certos auxílios de Estado da obrigação de

² O RFAI de 2009, invocava de forma expressa o Regulamento (CE) n.º 800/2008, que declarava certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado comum, entretanto revogado e substituído pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, aqui designado por RGIC. V. artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março – RFAI 2009 – tendo sido sucessivamente prorrogado pelos Orçamentos do Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro) e para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, antes da sua consagração no CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro (artigos 22.º e seguintes).

³ Desde o início que o RFAI foi assumido pelo legislador como um “*instrumento de política fiscal anticíclica que, por via da promoção do investimento empresarial em determinadas regiões e da criação de emprego, pretendia contribuir para a revitalização da economia nacional*” (v. Rodrigo Rebeca Domingos, O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, in Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, n.º.56, Janeiro/Março de 2012, pág.45 e seg.). – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de junho de 2021, processo n.º 0907/14.8BEVIS.

⁴ V. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Os princípios gerais de avaliação da compatibilidade dos auxílios consagrados no Regulamento Geral de Isenção por Categoria (Regulamento n.º 651/2014)”, Boletim de Ciências Económicas, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, 2014, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pp. 72-77.

notificação, define os princípios e diretrizes que devem servir de enquadramento à ação legislativa dos Estados-Membros nesta área, fazendo parte do respetivo quadro regulatório. Os referidos princípios e diretrizes, ao constarem de regulamento adotado pela Comissão Europeia, são obrigatórios em todos os seus elementos e diretamente aplicáveis em todos os Estados-Membros, como expressamente reitera o artigo 59.º do RGIC.

O benefício fiscal do RFAI opera por dedução à coleta⁵ e está previsto, nos termos do disposto no artigo 1.º, n.º 2 do CFI, como um regime de auxílio com finalidade regional, com remissão expressa para o RGIC⁶.

Nas regiões enquadráveis⁷, numa das quais se insere o investimento da Requerente, o que, salienta-se, a AT não questiona, os auxílios podem ser concedidos no âmbito da criação de um “investimento inicial” consubstanciado em novos estabelecimentos, na extensão da capacidade de um estabelecimento existente, na diversificação da produção de um estabelecimento, ou na mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Neste sentido, o artigo 2.º do RGIC, no seu parágrafo 49), alínea a) define como “investimento inicial”, um dos seguintes:

“a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com um ou mais dos seguintes elementos:

- a criação de um novo estabelecimento,*
- o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente,*

⁵ Nos termos do disposto no artigo 23.º do CFI.

⁶ É, pois, no contexto institucional e normativo do RGIC que devem ser interpretados e aplicados o CFI e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro. V. neste sentido as decisões dos processos arbitrais 545/2018-T e 427/2020-T.

⁷ São as regiões que satisfazem as condições previstas no artigo 107.º, n.º 3, alínea a) do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), onde se localiza a Jardoeira – Batalha, morada da sede e da unidade fabril da Requerente.

- *a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados ou serviços não prestados anteriormente nesse estabelecimento, ou*
 - *uma alteração fundamental do processo de produção global do(s) produto(s) ou da prestação global do(s) serviço(s) abrangido(s) pelo investimento no estabelecimento;*
- b) *A aquisição dos ativos pertencentes a um estabelecimento que encerrou ou teria encerrado se não tivesse sido adquirido. A mera aquisição das ações de uma empresa não é considerada um investimento inicial.*

Por conseguinte, um investimento de substituição não constitui um investimento inicial.”

Além do enquadramento do investimento numa das tipologias acima referidas, é exigido aos sujeitos passivos o cumprimento cumulativo de várias condições que constam essencialmente do artigo 22.º do CFI, não podendo o montante total dos auxílios estatais ultrapassar os limites máximos previstos no artigo 43.º do CFI.

Por outro lado, o benefício está limitado a setores de atividades específicos, como determina o artigo 2.º, n.º 2 do CFI, tendo em conta os códigos de atividade previstos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, enquadrando-se a Requerente nas indústrias transformadoras (divisões 10 a 33) com o CAE 22292 – Fabricação de outros artigos de plástico (v. alínea b) do artigo 2.º da citada Portaria).

As aplicações relevantes consistem, nos termos do artigo 22.º, n.º 2 do CFI, em ativos corpóreos (ativos fixos tangíveis) adquiridos em estado novo e incorpóreos (transferência de tecnologia através da aquisição de direitos de patentes, licenças, “know-how” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente), com algumas exceções, como:

- (i) Terrenos;

- (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.

De referir, por fim, que sobre a questão de saber se a lei impõe que os investimentos produzam resultados imediatos, ou seja, que se verifique um efetivo aumento da produção permitido pela acrescida capacidade instalada, a jurisprudência arbitral tem-se pronunciado no sentido de que “*o resultado não constitui um pressuposto dos benefícios fiscais provenientes do RFAI (cfr. Decisão Arbitral de 17.1.2022, proferida no processo n.º 546/2020-T; Decisão Arbitral de 10.12.2021, proferida no processo n.º 726/2020-T)*”, como declara a decisão do processo arbitral n.º 567/2021-T. Nestes termos, o que importa é o aumento da capacidade de produção em abstrato, e não saber se no ano 2021 a produção da Requerente aumentou de forma efetiva (em volume/quantidades produzidas), embora tenha ficado provado o aumento de volume de negócios (faturação emitida pelas vendas).

À face do quadro regulatório exposto, interessa aferir se as aplicações realizadas pela Requerente e relacionadas com a construção de uma nova unidade fabril que enquadrou na tipologia de aumento de capacidade de um estabelecimento integram o conceito de investimento inicial e, em caso de resposta afirmativa, se, ainda assim, algumas dessas aplicações devem ser excluídas do benefício do RFAI.

2. ANÁLISE CONCRETA

2.1. ENQUADRAMENTO DA CONSTRUÇÃO DA NOVA FÁBRICA COMO

INVESTIMENTO INICIAL

De acordo com a fundamentação do RIT, a nova unidade fabril construída de raiz pela Requerente serviu o propósito de juntar toda a atividade da empresa num único edifício e de aumentar a eficiência do processo produtivo, alcançar a sua automatização, inovação e a introdução de novos processos produtivos. De notar que não é questionado pela AT que os ativos tenham sido adquiridos em estado de novo e afetos à atividade da Requerente, sendo a questão controvertida a de aquilatar se tais aquisições se enquadram num investimento novo, passível de reconhecimento como “investimento inicial” na aceção do RGIC e da Portaria n.º 297/2015. Ónus que, segundo a Requerida, impende sobre a Requerente, face ao disposto nos artigos 14.º, n.º 2 e 74.º, n.º 1 da LGT.

Considera a Requerida os referidos objetivos prosseguidos com o investimento em questão não se subsumem à tipologia de investimento inicial na modalidade de aumento da capacidade produtiva até então existente, consistindo na mera substituição das antigas instalações por outras, mais eficientes, pelo que as aplicações realizadas em 2021 não podem beneficiar do RFAI.

Contudo, a Requerida não tem razão. Desde logo, porque ficou provado que a nova unidade fabril da Requerente efetivamente incrementou a sua capacidade produtiva em 22%, como explanado na candidatura que foi validada pelo IAPMEI, pelo que soçobra liminarmente este argumento da AT. A circunstância de se verificarem, em simultâneo, ganhos de eficiência, bem como a modernização e automatização de processos produtivos não exclui (ou colide com) a finalidade de aumento de capacidade.

Acresce que o facto de a nova fábrica substituir a antiga não constitui fator de exclusão do RFAI, conquanto esteja satisfeito o pressuposto de aumento da capacidade de produção da nova unidade e de conexão das aquisições em causa com esse investimento e a atividade da Requerente aí exercida.

Como fundamenta a decisão do processo arbitral n.º 574/2020-T, de 25 de junho de 2021 o conceito de “investimento inicial” não pode ser restringido ao *“investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível. Na verdade, resulta daquela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º que se enquadram nessa definição quaisquer investimentos relacionados com «aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente».*

À face desta definição, que inclusivamente é citada no RIT, não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o «investimento de substituição», que a Autoridade Tributária e Aduaneira pretende excluir com base na aplicação analógica do n.º 4 do artigo 11.º do CFI, previsto para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP) e não para o RFAI.

Na verdade, estes investimentos de substituição podem ser considerados investimento inicial desde que estejam relacionados com «aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global

de um estabelecimento existente».”

Deste modo, se é certo que a mera substituição de equipamento não implica, por si só, um investimento inicial que induza ao aumento de capacidade do estabelecimento existente (como refere a decisão do processo arbitral n.º 427/2021-T, de 28 de setembro de 2021), quando tal aumento se verifique e as demais condições objetivas estejam preenchidas (como sejam a aquisição dos equipamentos em estado novo) inexistirá razão para que não seja elegível no âmbito do RFAI. Além de que, não resulta da legislação aplicável a exclusão, em abstrato, de ativos que pela sua natureza não se enquadrem no conceito de investimento inicial, sendo suficiente que os mesmos se conxionem com alguma das finalidades previstas para o auxílio, no caso, o aumento de capacidade do estabelecimento (v. também a decisão do processo arbitral n.º 156/2022-T, de 13 de janeiro de 2023).

Acompanhamos, nesta posição, a decisão processo arbitral n.º 567/2021-T, de 15 de junho de 2022, que argumenta nos seguintes moldes:

“Relativamente a “equipamentos de substituição”, “beneficiações de equipamentos preexistentes” e a “equipamentos complementares”, temos que o respetivo enquadramento no conceito de “investimento inicial” depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015.”

Por outro lado, em linha com a Requerente, afigura-se inaplicável a nota de rodapé 30 das Orientações Relativas aos Auxílios Estatais com Finalidade Regional (“OAR”) para 2014-2020⁸ para a qual remete o RIT e que refere “[a] obrigação de manter o investimento na região em causa por um período mínimo de cinco anos (três anos, no caso das PME) não deve impedir a substituição de instalações ou de equipamentos que se tenham tornado obsoletos ou se tenham avariado dentro desse prazo, desde que a atividade económica seja mantida na região em causa durante o período mínimo. Os auxílios com finalidade regional não podem, contudo, ser concedidos para substituir essas instalações ou equipamentos.”

⁸ V. Comunicação da Comissão Europeia publicada no JOUE C 209, de 23 de julho de 2013 – v. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:209:0001:0045:PT:PDF>.

Com efeito, o que as OAR 2014 determinam, e as de 2021⁹, aqui pertinentes, continuam a prever na nota de rodapé 38, é que quando se suscite a necessidade de substituição de bens cuja aquisição tenha sido objeto de auxílios regionais (do RFAI) antes do termo do período de 3 anos (para as PME, como a Requerente), por se terem tornado obsoletos ou se terem avariado, tal não inviabiliza o usufruto do benefício fiscal, desde que a atividade económica seja mantida na região em causa durante o período mínimo. Sendo que os auxílios com finalidade regional já concedidos para os “primeiros” investimentos que se tornaram obsoletos dentro do período mínimo de manutenção (3 anos), não devem ser concedidos novamente para as “reposições” dentro desse período. Ora, não é esta a situação da Requerente, pelo que a invocação deste argumento pela AT é, de igual modo, improcedente.

Em síntese, conclui este Tribunal que o entendimento da AT – de que o investimento vertente não se enquadra na tipologia de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente – enferma de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, por errada aplicação do conceito de “*investimento inicial*” previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015 e no artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC¹⁰.

2.2. OUTRAS AQUISIÇÕES

Estabelecido que o investimento efetuado pela Requerente na nova fábrica beneficia do enquadramento como “investimento inicial”, importa analisar as correções efetuadas, pela AT, à dotação de RFAI decorrente de aquisições de equipamentos e software específicos.

A. Aquisições para a área social – investimento no valor de € 10 312,81

Que a melhoria das áreas sociais é benéfica para todos os colaboradores da Requerente

⁹ V. Comunicação da Comissão Europeia publicada no JOUE C 153, de 29 de abril de 2021 – v. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021XC0429\(01\)&from=IT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021XC0429(01)&from=IT).

¹⁰ Remetendo para o RGIC o artigo 1.º, n.º 2 do CFI, embora essa remissão não se afigure essencial, uma vez que os Regulamentos são obrigatórios em todos os seus elementos e de aplicação direta em todos os Estados-Membros (v. artigo 288.º, segundo parágrafo do TFUE).

e até eventuais terceiros que das mesmas pontualmente façam uso não está em discussão nos presentes autos. O ponto reside em saber se as aplicações efetuadas nessas áreas, mesmo que conexas com o projeto de investimento da nova fábrica, foram escolhidas pelo legislador como elegíveis para efeitos de consideração no RFAI.

A resposta nesta matéria é negativa, por duas razões. Em primeiro lugar, porque as áreas sociais não apresentam relação com as finalidades previstas para o RFAI, pois não induzem ao aumento de capacidade de produção do estabelecimento existente, condição essencial para a concessão dos auxílios regionais na tipologia em que a Requerente se enquadra, nos moldes atrás explicitados (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015 e artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC). Em segundo lugar, e de certa forma, como reflexo da anterior, o próprio CFI exclui expressamente os “equipamentos sociais” (v. artigo 22.º, n.º 2, alínea a) ponto v do CFI), pelo que é o texto legal que afasta a sua elegibilidade.

A Requerente aponta ainda como fonte de invalidade do ato de liquidação a falta de identificação das faturas concretas relativas às áreas sociais. A este propósito, importa sublinhar que a AT se louvou nos dados da própria Requerente, evidenciados na sua candidatura aos incentivos financeiros, na qual esta indica que a área social corresponde a 2,7% da área total. Se a empregue métrica padece de imprecisão, é à Requerente que cabe demonstrá-lo e fazer prova dos encargos especificamente afetos. Não o tendo feito, limitando-se a contradizer a proporção que antes ela mesmo tinha apurado e declarado (bem como transmitido a entidades como o IAPMEI), é adequado o procedimento da AT ao aplicar a referida percentagem à totalidade das faturas consideradas elegíveis, relativas ao período de tributação de 2021, para cálculo da correção. À face do exposto, é de manter o ato de liquidação, na medida em que rejeita a dotação de RFAI relativa à aplicação do montante de € 10 312,81.

B. Pavimentação e arranjos exteriores – investimento global no valor de € 38 599,00

À semelhança do decidido no processo arbitral n.º 331/2024-T, em 11 de fevereiro de

2025, relativo ao mesmo contribuinte e ao mesmo investimento, embora de outro exercício económico, “*não se vislumbra como a pavimentação do estacionamento da nova unidade fabril, utilizado por clientes, funcionários, fornecedores e pelos próprios veículos de mercadorias afetos à atividade da empresa (conforme resultou do depoimento das testemunhas inquiridas), não devem ser incluídos no cômputo global das despesas imputadas às instalações fabris e, assim, elegíveis para efeitos de RFAI*”.

De facto, considerando em particular a indispensabilidade de operações de carga e descarga e de transporte de mercadorias na atividade produtiva desenvolvida pela Requerente, a realização dos arruamentos e pavimentação – incluindo cais de descarga, armazenamento e estacionamento – a cargo do fornecedor B... no valor faturado de € 28 014,00 [em 2021], não pode deixar de ser considerada elegível no âmbito do RFAI, pelo que, neste segmento, é procedente o pedido da Requerente.

Todavia, no que se refere aos serviços de jardinagem e arranjos paisagísticos no valor de € 10 585,00, a cargo do fornecedor C..., sem prejuízo dos inerentes benefícios estéticos e ambientais, não se afigura a este Tribunal que tenham uma conexão relevante com a produção da Requerente e, menos ainda, com o aumento da sua capacidade de produção do estabelecimento existente, condição essencial para a concessão do auxílio regional como acima referido (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015 e artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC).

Em síntese, é de manter a correção que rejeita a dotação de RFAI relativa à aplicação do montante de € 10 585,00 (arranjos paisagísticos), sendo, porém, de invalidar a correção referente ao valor faturado de € 28 014,00 (pavimentação e arruamentos) como não elegível para efeitos de RFAI.

C. Aquisição de Sistema de Painéis Fotovoltaicos – investimento no valor de € 186 801,63

A energia elétrica é um recurso essencial à laboração da fábrica da Requerente e, portanto, à sua atividade produtiva. Todos os equipamentos adquiridos em estado novo para as novas instalações da Requerente diretamente afetos à atividade de produção/fabrico dos artigos de plástico, como sucede com os equipamentos de captação de energia através de painéis fotovoltaicos, não podem deixar de ser enquadrados no projeto de investimento, que contempla o aumento da capacidade instalada do estabelecimento, através da colocação de maquinaria adicional (novas máquinas de injeção e robots), a qual, por ser turno necessita de alimentação elétrica e potencialmente reclama maior consumo energético.

Os ganhos de eficiência que a utilização (parcial) deste sistema na obtenção de energia elétrica propicia são uma mais-valia do projeto o que, como antes se assinalou, não afeta ou exclui o aumento de capacidade produtiva que se provou estar implicado no investimento em causa. Deste modo, a aquisição dos painéis fotovoltaicos constitui uma adição de um ativo relevante, devendo ser considerado elegível para o RFAI (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015; artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC e artigo 22.º, n.º 5 do CFI¹¹).

Assim, de harmonia com o decidido no citado processo arbitral n.º 331/2024-T, “[r]enovando o que acima já se referiu sobre o conceito de investimento inicial, entendemos que esta aplicação em painéis fotovoltaicos deve ser considerada como [aplicação] relevante, desse modo se anulando a correção efetuada pela AT.”

D. Serviços de Reparação – aquisição no valor de € 10 940,00

Os serviços de reparação no montante de € 10 940,00, da fatura do fornecedor E... prendem-se com os trabalhos de ligação e adaptação do sistema fotovoltaico ao quadro geral

¹¹ Dispõe esta norma o seguinte: “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.”

de baixa tensão que, deve, como alega a Requerente, integrar as despesas de montagem desse sistema, sendo elegíveis nos termos supra expostos para os painéis fotovoltaicos, com a consequente anulação da correção da AT, também nesta parte. Não se trata de mera despesa corrente de manutenção, antes de um passo essencial para a instalação e montagem do sistema fotovoltaico atrás analisado.

E. Sistema de segurança – aquisições no valor de € 22 908,63

A aquisição do sistema de segurança está igualmente interligada à implementação da nova unidade fabril e faz parte integrante do investimento inicial [da fábrica] que, como acima visto, se enquadra no aumento de capacidade de produção da Requerente, e é essencial para salvaguarda da integridade dos investimentos e dos bens produzidos. Assim, constitui a adição de um ativo relevante (ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo afetos à exploração da empresa) e é elegível para efeitos de RFAI (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015; artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC e artigo 22.º, n.º 5 do CFI), pelo que a correção levada a efeito pela AT nesta parte vai anulada.

F. Aquisições diversas no valor de € 15 606,67

Do mesmo modo, a nova central telefónica e equipamentos conexos adquiridos na importância de € 2 645,80 revelam-se imprescindíveis e inerentes à nova fábrica, que não pode funcionar sem um sistema de comunicações, incluindo dentro da própria fábrica. Por razões idênticas às explanadas no tocante aos painéis fotovoltaicos e ao sistema de segurança, também aqui se trata de aquisições que fazem parte integrante do investimento inicial [da fábrica], na tipologia de aumento de capacidade do estabelecimento existente, constituindo a adição de um ativo relevante elegível para efeitos de RFAI (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015; artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC e artigo 22.º, n.º 5 do CFI), pelo que a correção da AT neste âmbito vai anulada.

O mesmo se diga em relação às aquisições de software naturalmente originadas pelo

investimento e pela necessária capacitação de meios para os novos postos de trabalho, estando a aquisição destes ativos intangíveis prevista como aplicação relevante no artigo 22.º, n.º 2, alínea b) do CFI.

No entanto, ressalva-se, em conformidade com a fundamentação do RIT, que as aquisições de software efetuadas ao fornecedor D..., LDA. (software Microsoft SQL - € 6 311,00 e software Windows - € 1 638,00, perfazendo o montante de € 7 949,00) não são elegíveis para o RFAI, por terem sido efetuadas a uma entidade relacionada, nos termos do artigo 63.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRC, uma vez que têm o mesmo gerente, alegação que não foi sequer contestada pela Requerente.

A Portaria n.º 297/2015 determina, no seu artigo 3.º, n.º 3, alínea c), que os ativos qualificados como aplicações relevantes sejam adquiridos “*a terceiros não relacionados com o adquirente*”, condição que também é manifestada na melhor interpretação do RGIC, como se pode constatar da leitura do parágrafo 32 das OAR 2021:

“32. No caso de um investimento inicial a que se refere o ponto 19, n.º 13, alínea b), ou o ponto 19, n.º 14, alínea b), só devem ser tidos em conta, em princípio, os custos de aquisição dos ativos a terceiros não relacionados com o adquirente. No entanto, se um membro da família do proprietário inicial, ou um trabalhador, adquirir uma pequena empresa, não se aplica a condição de que os ativos devem ser adquiridos a terceiros não relacionados com o adquirente. A operação deve ser efetuada em condições de mercado. Se a aquisição dos ativos de um estabelecimento for acompanhada de um investimento adicional elegível para auxílio com finalidade regional, os custos elegíveis deste investimento adicional devem ser acrescentados ao custo de aquisição dos ativos do estabelecimento.”

À face do exposto, são de anular as correções da AT referentes às aplicações/aquisições no valor de € 7 657,67 (central telefónica e software adquirido a partes independentes), por violarem o conceito de investimento inicial e o artigo 22.º, n.º 2, alínea b) e n.º 5 do CFI,

mantendo-se válidas as correções de € 7 949,00, por respeitarem a aquisições a partes relacionadas.

V. DECISÃO

Termos em que, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação arbitral parcialmente procedente e anular a liquidação adicional de IRC relativa ao período de tributação de 2021, na parte que respeita à desconsideração da dotação de RFAI relativa a aplicações relevantes na importância € 256 321,93 (pavimentação, sistema fotovoltaico, serviços de ligação do quadro de baixa tensão, sistema de segurança, central telefónica e aquisição de software a entidades independentes), a que corresponde uma **dotação de RFAI de 25%, i.e., de € 64 080,48**, sendo improcedente no remanescente, com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€ 105.117,80** (cento e cinco mil, cento e dezassete euros e oitenta cêntimos), indicado pela Requerente, respeitante à dotação do RFAI na liquidação de IRC cuja anulação pretende, não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1 do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de **€ 3.060,00** (três mil e sessenta euros), sendo **€ 2.851,92** a cargo da Requerida, por decaimento parcial em 93,2%, e de **€ 208,08** a suportar pela Requerente, pela parte em que sucumbiu de 6,8%, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de novembro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Manuel da Fonseca Benfeito

José Luís Ferreira