

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 477/2025-T

Tema: IRC – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Investimento relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento. Despesas de alojamento e viagens. Tributação autónoma. Ónus da prova.

SUMÁRIO:

I – Despesas contabilizadas como de alojamento e viagens só poderão ser alvo de tributação autónoma, nos termos do n.º 7 do artigo 88.º do CIRC, mediante a prova de que constituem despesas de representação.

II – Considera-se investimento inicial, elegível para efeitos de RFAI, o investimento relacionado com o «*aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*», nos termos da alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC, do n.º 2 do artigo 4.º do CFI e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., **UNIPESSOAL LDA.**, pessoa coletiva n.º ..., com sede em ..., ...-... ..., ... (“Requerente”), veio, ao abrigo dos artigos 95.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”) e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1, 10.º, n.os 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a **CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL**, com vista à apreciação da legalidade da

1.

liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2024... e da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., referentes ao exercício de 2021, das quais resultou o montante total a pagar de 142.974,94 EUR. Pede a declaração de ilegalidade e a anulação dos actos tributários controvertidos e a restituição da quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios, bem como a condenação da Administração Tributária no pagamento das custas do processo arbitral.

É demandada a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 16-05-2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro deste Tribunal Arbitral que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) a c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 11-08-2025.

A Requerida apresentou Resposta, em 29-09-2025, na qual se defende por impugnação, concluindo pela improcedência do pedido arbitral, e juntou o Processo Administrativo (PA).

Dada a oposição da Requerida à produção de prova testemunhal, o Tribunal notificou a Requerente para especificar os concretos pontos da matéria de facto sobre que pretendia fazer incidir tal prova, após o que, em 14-11-2025, proferiu despacho a designar o dia 08-01-2026 para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Em 29-12-2025, a Requerente invocou o facto de uma das testemunhas ser estrangeira e não dominar a língua portuguesa para requerer a nomeação de um intérprete a fim de estabelecer as comunicações durante a reunião agendada, tendo, desde logo, indicado para o cargo a Senhora Dr.^a B..., advogada e tradutora linguística, cujo *curriculum vitae* juntou.

No início da reunião, a Representante da Requerida disse nada ter a opor à intervenção da intérprete – B...-, tendo esta jurado traduzir fielmente as questões colocadas às testemunhas, assim como as respostas das mesmas, pelo que se procedeu à sua nomeação, nos termos legais. Cumpre explicitar que, em função da prévia substituição da testemunha C... pela testemunha D..., as traduções da intérprete passaram a ser necessárias e a valer para as duas testemunhas, ambos cidadãos estrangeiros, sem domínio da língua portuguesa, ao que, uma vez mais, a Representante da AT deu o seu consentimento.

Assim, foram traduzidas de português para castelhano e vice-versa quer as perguntas feitas, quer as respostas fornecidas pelas testemunhas D... e E..., ambos devidamente identificados na acta da reunião.

Seguidamente, facultou-se às partes a apresentação de alegações escritas, simultâneas, no prazo de 15 dias, solicitou-se o envio das peças processuais em formato Word e advertiu-se a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente. Inicialmente designado para 11-02-2026, o prazo para a prolação da decisão arbitral foi prorrogado por dois meses, nos termos do art. 21.º do RJAT.

As partes apresentaram alegações, nas quais mantiveram e / ou desenvolveram as teses já anteriormente defendidas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das pretensões aqui formuladas, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), b) e c) todos do RJAT.

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

A acção é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

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

- A. A Requerente, anteriormente designada por F... SGPS, UNIPESSOAL LDA., é uma sociedade comercial de Direito português, com sede e direcção efetiva em território nacional, que exerce, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades como forma indireta de exercício de atividades económicas, designadamente, de fabrico de cerveja e outras bebidas alcoólicas e não alcoólicas – (Doc. n.º 2 junto com o PPA, que se dá por reproduzido, e PA).
- B. A Requerente é a sociedade dominante de um grupo societário tributado de acordo com Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”), no qual se integra a G..., S.A., pessoa coletiva n.º..., também com sede em ..., ...-... .. (“G...”), enquanto sociedade dominada (PA).
- C. A G..., anteriormente designada por F..., S.A., é uma sociedade comercial de Direito português, com sede e direcção efetiva em território nacional, que se dedica ao fabrico,

engarraamento, embalagem e comercialização de cerveja e outras bebidas alcoólicas e não alcoólicas (incluindo águas e refrigerantes), bem como à gestão e administração da atividade de comércio (a retalho e por grosso) de tais produtos, enquadrada no CAE 11050 («fabricação de cerveja») – (Doc. n.º 3 junto com o PPA, que se dá por reproduzido, e PA).

- D. A Requerente e a G... dispõem, e dispunham em 2021, de contabilidade organizada, estando enquadradas no regime geral de tributação em sede de IRC, sendo a sua matéria coletável determinada por avaliação direta, à luz dos elementos inscritos nas declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC apresentadas por referência a cada exercício (PA).
- E. A Requerente e a g... têm, e tinham em 2021, a sua situação tributária e contributiva regularizada, não sendo devedoras de quaisquer dívidas à Administração Tributária ou à Segurança Social, não se enquadrando no conceito europeu de “empresa em dificuldade” - (incontrovertido, PA).
- F. Nas suas instalações fabris, a G... dispõe de todos os equipamentos e meios tecnológicos necessários ao fabrico dos produtos que posteriormente comercializa (designadamente, cervejas, refrigerantes e outras bebidas em barril, garrafa e lata), sendo nessas instalações que decorre todo o processo produtivo (incontrovertido, depoimentos das testemunhas D... e E...).
- G. Com o intuito de aumentar a sua capacidade produtiva, a G... vem implementando, desde 2014, um plano estratégico de investimento plurianual, o qual pressupõe, a realização de diversos investimentos integrados, designadamente na aquisição de novos de equipamentos e softwares, na realização de obras de construção e ampliação das suas instalações, de modo a acomodar aquelas aquisições, e na renovação da infraestrutura de rede da fábrica de ... (incontrovertido, depoimentos das testemunhas D... e E...).

H. O plano de investimentos foi designado como PROJETO ..., tendo sido concretizado em três fases sucessivas:

- Fase I – Realização de investimentos iniciais com vista a aumentar a capacidade produtiva das instalações fabris, a variedade e a qualidade dos produtos: ampliação das linhas de enchimento de refrigerante tradicional; construção de nave de ampliação para enchimento; transferência da linha de enchimento 72 para a fábrica de ...; incremento e melhoria das linhas de xaroparia; criação de nova tenda para armazenamento com 3.600 m²; instalação de novo silo de açúcar; ampliação das instalações de tratamento de águas; aquisição de novos equipamentos (cais de carga e compressor de alta pressão para soprador de PET);

- Fase II – Realização de investimentos de ampliação da linha de enchimento de refrigerante assético: aquisição de novos equipamentos combinados de sopro e enchimento assético e low acid de embalagens, os quais permitem o enchimento de uma embalagem esterilizada com refrigerantes esterilizados, resultando num produto que não requer refrigeração; aquisição de novos equipamentos necessários ao processo de pasteurização;

- Fase III – Realização de investimentos com vista a aumentar a capacidade produtiva efetiva de cervejas e refrigerantes: aumento da capacidade do processo produtivo; aumento da capacidade elétrica instalada; aumento da capacidade de tratamento de águas residuais; aumento da capacidade logística da fábrica - (Doc. n.º 4 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).

I. Em 2021, a G... continuou a prosseguir a sua estratégia plurianual de investimento com vista ao aumento da capacidade produtiva das suas instalações fabris através da continuidade (i) do PROJETO MES (Manufacturing Execution System), um sistema de informação que permite a integração e coordenação, numa única plataforma, das capacidades de monitorização e gestão global da maquinaria e etapas processuais, bem como a monitorização da produção, auxiliando na coordenação e tomada de

decisão, e (ii) do projeto de ampliação e aumento da capacidade produtiva da sua unidade fabril (Doc. n.º 5 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).

- J. Concretamente no ano de 2021, a G... realizou, entre outros, os seguintes investimentos: “Upgrade da sopradora assética L96” e “Renovação Network ...” (incontrovertido, depoimentos das testemunhas D... e E...).
- K. A máquina sopradora assética L96 é um equipamento combinado composto pela zona de sopragem (responsável pela transformação das pré-formas em garrafas) e pela zona de enchimento (responsável pelo enchimento e tampagem das garrafas em condições de total esterilidade), sendo essencial no processo produtivo da G... (depoimento da testemunha D...).
- L. O investimento na máquina sopradora assética L96 consistiu na substituição do coletor (responsável pela recolha e injeção de ar quente de alta pressão na zona de sopragem das pré-formas com vista à sua transformação em garrafas) e das pinças de apoio das pré-formas (responsáveis por segurar e deslocar as garrafas desde a zona de sopragem até à zona de enchimento) - (depoimento da testemunha D...).
- M. As pinças das pré-formas eram compostas por um plástico mole que apodrecia e quebrava facilmente e tiveram de ser substituídas por outras de um plástico mais resistente e duradouro, o que permitiu aumentar a sua vida útil, diminuir o tempo de manutenção e as paragens do processo produtivo e, por conseguinte, aumentar a produção (depoimento da testemunha D...).
- N. O investimento realizado na máquina sopradora assética L96 permitiu ganhar mais seis dias de produção por ano (depoimento da testemunha D...).

- O. A máquina sopradora assética L96, que produz cerca de 400.000 garrafas por dia, passou a produzir, aproximadamente, mais 2.400.000 garrafas por ano (depoimento da testemunha D...).
- P. A infraestrutura de rede da fábrica de ... é o sistema de tecnologia de toda a fábrica, o qual inclui Internet, wi-fi, centro de processamento de dados, rede de fibra ótica, cabos, fios, switches, cores, cibersegurança e todos os demais elementos necessários ao fornecimento elétrico das instalações (depoimento da testemunha E...).
- Q. O investimento na renovação da network de ... consistiu na alteração de toda a infraestrutura de rede da fábrica, com o objetivo de instalar e operacionalizar novas linhas de enchimento e garantir que o processo produtivo decorria sem paragens provocadas por falhas no fornecimento de energia elétrica (depoimento da testemunha E...).
- R. Antes do investimento realizado na renovação da network de..., as falhas no fornecimento de energia elétrica à fábrica interrompiam e prejudicavam a produção (depoimento da testemunha E...).
- S. Em virtude do investimento realizado na renovação da network de ..., a G... conseguiu instalar e operacionalizar as novas linhas de enchimento e acabar com as paragens no processo produtivo provocadas por falhas no fornecimento de energia elétrica, garantindo o normal e ininterrupto funcionamento da fábrica e viabilizando a produção (depoimento da testemunha E...).
- T. As novas linhas de enchimento instaladas e operacionais são de vários tipos e, consoante o tipo, enchem 28.000, 60.000 e 90.000 garrafas por dia (depoimento da testemunha E...).

- U. No exercício de 2021, relativamente ao conjunto dos investimentos descritos no item 16.º do PPA, a G... apurou uma dotação/crédito de RFAI de 63.999,31 EUR (255.997,23 EUR x 25%), tendo deduzido este montante à coleta, a título de benefícios fiscais (PA).
- V. Nesse mesmo exercício, a G... suportou despesas com alojamento e viagens (Doc. n.º 6 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).
- W. Através da Ordem de Serviço n.º OI2024..., a Administração Tributária determinou a realização de uma ação de inspeção tributária interna, de âmbito parcial, ao IRC do exercício de 2021 da G..., tendo projetado realizar várias correções em matéria de RFAI (136.714,51 EUR) e tributações autónomas (2.103,03 EUR) - (Doc. n.º 7 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).
- X. Subsequentemente, através da Ordem de Serviço n.º OI2024..., a Administração Tributária determinou a realização de uma ação de inspeção tributária interna, de âmbito parcial, ao IRC do exercício de 2021 da Requerente, com o objetivo de refletir as correções em matéria de RFAI realizadas na esfera da G... na declaração Modelo 22 de IRC do RETGS (Doc. n.º 8 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).
- Y. A G... requereu a realização de reunião de regularização, a qual teve lugar a 28 de outubro de 2024, em resultado da qual aceitou parte das correções em matéria de RFAI efetuadas pela Administração Tributária, no montante de 105.574,45 EUR (72.715,20 EUR correspondente ao benefício fiscal relativo à aquisição de painéis solares e 32.859,25 EUR correspondente a parte do benefício fiscal relativo à substituição de ativos) - aceitou parte das correções em matéria de RFAI efetuadas pela Administração Tributária, no montante de 105.574,45€ (72.715,20€

correspondente ao benefício fiscal relativo à aquisição de painéis solares e 32.859,25€ correspondente a parte do benefício fiscal relativo à substituição de ativos) - (Doc. n.ºs 9 e 10 juntos com o PPA, que se dão por reproduzidos).

Z. A G... não aceitou as correções em matéria de tributações autónomas (2.103,03 €) e parte das correções em matéria de RFAI (31.140,06€), designadamente as que se reportam ao crédito de RFAI deduzido em virtude da realização dos seguintes investimentos:

*Valores em
EUR*

Investimento	Montante	Dotação RFAI
<i>Upgrade da sopradora assética L96</i>	59.500	14.875
Renovação Network ...	65.060,23	16.265,06
TOTAL	124.560,23	31.140,06

(cit. Doc. n.º 10).

AA. Posteriormente, a G... foi notificada do relatório final de inspeção tributária, tendo a Administração Tributária mantido as correções em matéria de tributações autónomas e de RFAI não regularizadas, nos seguintes termos:

Valores em EUR

2021	Correção
------	----------

RFAI	31.140,06
Tributações autónomas	2.103,03
Total:	33.243,09

(cit. Doc. n.º 10).

BB. A Requerente também foi notificada do relatório final de inspeção tributária, em sede do qual a Administração Tributária refletiu as correções em matéria de RFAI realizadas na esfera da G... na declaração Modelo 22 de IRC do RETGS (cit. Doc. n.º 11).

CC. Dos Relatórios de Inspeção Tributária (cits. Docs. 11 e 12) resulta, em síntese, que a Administração Tributária entendeu, por um lado, estarem as despesas com alojamento e viagens sujeitas a tributação autónoma em IRC, por ter considerado que «os beneficiários das referidas despesas não são trabalhadores da empresa», e, por outro, não estar preenchida uma das condições materiais de elegibilidade dos investimentos realizados para efeitos de RFAI, concretamente, o requisito da realização de um investimento inicial em «adições» de ativos fixos tangíveis previsto no artigo 22.º, n.º 5, do CFI, entendimento que expressou assim:

«1.1. Tributação autónoma – Despesas de Representação

(...)

Os documentos titulam despesas com alojamento e refaturação de despesas de viagem (“gastos viagens”) pela H..., S:L, NIF ES-.... Os beneficiários das referidas despesas não são trabalhadores da empresa.

(...)

Na situação em apreço, estamos na presença de gastos relacionados com despesas de representação, conforme previsto no normativo supracitado, não tendo o sujeito passivo procedido ao apuramento da tributação autónoma devida.

*Deste modo, verifica-se imposto em falta, no montante de 2.103,03 € (21.030,27 * 10%).*

1.2. – BENEFÍCIOS FISCAIS – Dedução à coleta- RFAI

(...)

ii) Substituição de ativos

O SP considerou para efeitos de usufruição do benefício fiscal RFAI, ativos que respeitam a substituições (...).

Em face da explicação fornecida na coluna “Descritivo”, o SP reconheceu que realizou substituições e renovação de ativos existentes.

Os investimentos para serem considerados relevantes no âmbito do benefício fiscal RFAI têm que estar relacionados com a realização de um projeto de investimento (inicial), tal como definido no artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Os benefícios fiscais relacionados com o RFAI apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.

(...)

Em face do exposto, apenas se consideram elegíveis os investimentos efetuados em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo, que se traduzam em “adições”, excluindo-se, portanto, os investimentos de “substituição”.

Pelo que, estando em causa investimentos relativos à substituição de alguns equipamentos, os mesmos traduzem-se em meros investimentos de “substituição”, e não em “adições” e, como tal, não podem ser considerados elegíveis para efeitos de cálculo do valor da dotação do benefício fiscal RFAI.

No caso dos investimentos identificados no quadro acima, não estamos na presença de uma adição (reforço) de ativos, mas sim, na substituição de um ativo por outro ativo do mesmo tipo.

Os Investimentos de substituição não alteram nem aumentam a capacidade produtiva do SP. Ou seja, não se verificou uma expansão da capacidade de produção, mas sim uma reposição de funcionamento dos ativos.

Deste modo foi considerada, indevidamente, no período de 2021, dotação para efeitos de usufruição do benefício fiscal, o montante de 63.999,31 € (255.997,23€ x 25%)».

(PA).

DD. Na sequência, a Administração Tributária emitiu os atos tributários controvertidos nos presentes autos, de cuja demonstração de acerto de contas resultou o montante total a pagar de 142.974,94€, a saber:

- (i) Liquidação adicional de IRC n.º 2024 ...;
- (ii) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ...; e
- (iii) Demonstração de acerto de contas n.º 2024... (Doc. n.º 1 junto com o PPA, que se dá por reproduzido).

EE. A 3 de fevereiro de 2025, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto adicionalmente liquidado (Doc. n.º 12 junto com o PPA, que se dá por reproduzido)

FF. Não se conformando com tais actos tributários, a Requerente apresentou o presente PPA, em 14-05-2025 (SGP do CAAD).

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que as despesas com viagens e alojamento objecto de correcções em sede de tributações autónomas correspondessem a despesas de representação, nos termos do disposto no artigo 88.º, n.º 7 do CIRC.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

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 de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

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.

A convicção do Tribunal fundou-se na análise do Processo Administrativo (PA) e nos documentos a este anexos, bem assim nos que foram juntos com o PPA e também nos depoimentos das testemunhas, conforme está refeito em relação a cada facto considerado provado. A audição de D..., que se apresentou como Chefe de Manutenção da fábrica da Requerente, em ..., foi importante para se perceber a complexidade da máquina sopradora asséptica e de como o *up-grade* levado a cabo na mesma, no colector e, concretamente, nas respectivas pinças, permitiu incrementar substancialmente a capacidade de produção da Empresa. Explicou tratar-se de uma máquina cuja manutenção anual costumava demorar sete dias, tempo durante o qual a produção estava interrompida, mas que, com as alterações ou melhoramentos que lhe foram introduzidos, essa manutenção passou a consumir apenas um dia, o que levou a um ganho de seis dias de produção por ano. Quantificando este ganho, revelou que tal máquina produz 200.000 garrafas por dia, o que multiplicado por seis (os seis dias de manutenção que se eliminaram) equivale a um aumento da produção e da capacidade produtiva em 2.400.000 garrafas por ano. Por seu turno, E... disse ser o responsável das

Tecnologias de Informação da fábrica. Esta testemunha explicou, detalhadamente, em que consistiu a renovação da *Network* das instalações fabris de ..., enquadrando tal *item* no conjunto de investimentos levados a cabo ao longo de vários anos, com vista ao aumento da produção e que, no que tange ao ano de 2021, consistiu na troca radical de todo o sistema de tecnologia, incluindo *internet*, *wifi*, centro de processamento de dados, *switch* e *cores*, entre outros equipamentos. Explicou primeiro em termos técnicos e depois numa linguagem figurativa, recorrendo a situações do quotidiano inteligíveis pelo comum dos cidadãos, em que medida a renovação da dita *network* permitiu viabilizar novas linhas de produção. Desde logo, evitando as contínuas quebras de energia e, conseqüentemente, de produção que ocorriam anteriormente devido a uma infraestrututa energética que se encontrava obsoleta. Afirmou que a renovação em causa implementou a segurança do conjunto das instalações ao nível do fornecimento de energia, uma vez que foram desdobrados e segmentados o sector da produção e o sector corporativo ou administrativo, de molde a funcionarem independentemente, sem que nunca uma ocorrência crítica num deles possa afectar o pleno aproveitamento energético do outro. Referiu que, sem a renovação da *Network* não teria sido possível operacionalizar as novas linhas de produção, tendo mencionado, em concreto, uma nova linha de enchimento que veio aumentar a capacidade produtiva. Assumiu que não conseguia quantificar exactamente a medida deste aumento da produção, mas revelou que, dependendo do tipo tipo de linha de enchimento, a sua capacidade varia entre as 20.000 e as 90.000 garrafas por dia. Ambas as testemunhas aparentaram depor com isenção e verdade, pelo que mereceram o crédito do Tribunal.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÕES A DECIDIR

O objeto do litígio aponta à legalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2024 ..., das inerentes liquidação de juros compensatórios e acerto de contas, em concreto, na parcela das tributações autónomas sobre despesas de representação, no montante de 2.103,03€ e parte das

correções respeitantes à dotação do benefício fiscal RFAI, no montante de 31.140,06€, pelo que a matéria controvertida consiste em apurar:

I - Se as despesas declaradas pela G... deveriam, ou não, ter sido sujeitas a tributação autónoma, nos termos do n.º 7 do artigo 88.º do CIRC.

II - Se os investimentos efetuados pela G..., concretamente, o “Upgrade da sopradora assética L96” e a “Renovação da Network ...”, devem ser considerados elegíveis para efeitos de RFAI.

1.1. DAS CORREÇÕES RELATIVAS A DESPESAS INCORRIDAS COM ALOJAMENTO E COM VIAGENS

Nas suas alegações, relativamente à tributação autónoma sobre despesas de representação a AT remete integralmente para as conclusões constantes dos RIT que instruem o processo administrativo, bem como para o teor da Resposta apresentada nos autos, a qual mantém e reitera na íntegra.

Como se viu e se considera provado, a Administração Tributária entendeu estarem as despesas com alojamento e viagens sujeitas a tributação autónoma em IRC, por ter considerado que *«os beneficiários das referidas despesas não são trabalhadores da empresa»*

De facto, emerge dos RIT que:

“(…)

Os documentos titulam despesas com alojamento e refaturação de despesas de viagem (“gastos viagens”) pela H..., S:L, NIF ES-.... Os beneficiários das referidas despesas não são trabalhadores da empresa.

(…)

Na situação em apreço, estamos na presença de gastos relacionados com despesas de representação, conforme previsto no normativo supracitado, não tendo o sujeito passivo procedido ao apuramento da tributação autónoma devida.

*Deste modo, verifica-se imposto em falta, no montante de 2.103,03 € (21.030,27 * 10%).”*

Sendo pacífica a inadmissibilidade da fundamentação *a posteriori*, extrai-se da Resposta: - Serem consideradas despesas com deslocações e estadas os encargos suportados com transporte, estadas, refeições, custeadas pela sociedade com os trabalhadores ao seu serviço, em razão da deslocação destes para fora do local de trabalho, compreendendo os gastos com alojamento e viagem (hotel, avião, comboio), alimentação (restaurantes, pastelarias, etc..), incorridos por trabalhadores da empresa, ao serviço da mesma.

- Diferentemente, as despesas de representação incluem, nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 88.º do CIRC, “*as despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos, oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.*”, sendo estas tributadas autonomamente à taxa de 10%.

- Os SIT constataram que os documentos de suporte que titulam as despesas referentes a alojamento e refaturação de despesas de viagem pela H..., S:L, NIF ES-..., revelam que os beneficiários dessas despesas não são trabalhadores da empresa, que se tenham deslocado no âmbito do seu trabalho/da atividade da G... .

- A Requerente não traz aos autos qualquer elemento probatório que permita sustentar que a matéria em causa corresponde, de facto, ao que invoca – que se tratam de despesas de deslocação e estadas.

- Os SIT, ao demonstrarem a incorreta qualificação das despesas em análise, lograram abalar a presunção de veracidade prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT.

- Deste modo, passou a recair sobre a G..., ou sobre Requerente enquanto sociedade dominante, o ónus da prova relativamente à correta qualificação das despesas, nos termos do n.º 2 do artigo 74.º da LGT, que estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, ónus que não satisfizeram.

Sobre esta mesma matéria, a Requerente alega, em síntese:

- Para que as despesas com alojamento e viagens sejam subsumíveis ao conceito de «*despesas de representação*» na aceção do artigo 88.º, n.º 7, do CIRC, é necessário demonstrar que tais despesas foram incorridas com o objetivo de representar o sujeito passivo fora do circuito económico onde normalmente exerce a sua atividade comercial e perante terceiros.

- A G... registou as despesas com alojamento e viagens como gastos do exercício de 2021, cuja qualificação como gasto fiscalmente dedutível não foi, em momento algum, contestada pela Administração Tributária durante o procedimento inspetivo.

- A Administração Tributária limitou-se a concluir em sede inspetiva, sem mais, que «*[o]s beneficiários das referidas despesas não são trabalhadores da empresa*», sem o concretizar minimamente.

- Cumpre salientar que a documentação fiscal e contabilística da G... goza de uma presunção de veracidade, nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, a qual nunca foi questionada, não se verificando sequer nenhuma das situações previstas no artigo 75.º, n.º 2, da LGT suscetíveis de afastar tal presunção de veracidade.

- Era sobre a Administração Tributária que impendia o ónus de provar que as despesas com alojamento e viagens suportadas pela G... configuravam despesas de representação por terem sido incorridas em representação da G... perante terceiros, o que, contrariamente ao que afirma a Administração Tributária no artigo 70.º da sua resposta, os Serviços de Inspeção Tributária não lograram demonstrar, sem fazerem qualquer análise crítica dos documentos que titulam essas despesas ou apuramento das concretas circunstâncias de facto em que as mesmas ocorreram.

- No decurso da ação inspetiva e ao contrário do que se lhe impunha, a Administração Tributária não encetou quaisquer diligências instrutórias destinadas a apurar a realidade dos factos, designadamente (i) se as despesas foram efetivamente incorridas em representação da G... e (ii) se os respetivos beneficiários são (ou não) trabalhadores da G... .

- É totalmente incompreensível o critério utilizado pela Administração Tributária para, de entre as várias despesas com alojamento e viagens suportadas no exercício de 2021, somente qualificar parte delas como despesas de representação.

- A título meramente exemplificativo, note-se que, no mês de maio de 2021, a G... suportou três despesas de I..., tendo a Administração Tributária aceite duas delas – «*Despesas I...*» – e sujeitado apenas uma – «*Gastos viaje I... mayo 2021*» – a tributação autónoma em sede de IRC, o mesmo se passando com quatro despesas suportadas pela G... em benefício de J..., em que a Administração Tributária apenas sujeitou uma delas – «*Gastos viajes J... marzo 2021*» – a tributação autónoma em sede de IRC.

- Durante o procedimento inspetivo, os Serviços de Inspeção Tributária nunca solicitaram quaisquer esclarecimentos à Requerente ou à G... sobre a natureza ou origem das despesas em causa com vista a averiguar se as mesmas configuravam, de facto, despesas de representação.

Apreciando, afigura-se que a razão pende para o lado da Requerente.

Estabelece o n.º 7 do artigo 88.º do CIRC que “*São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades*”.

Portanto, para que as despesas contabilizadas pela Requerente em alojamento e viagens pudessem ser submetidas a tributação autónoma ponto seria que se fizesse a prova de que as mesmas constituíram despesas de representação, ou seja, gastos incorridos com terceiros – clientes, fornecedores ou outras entidades.

Nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT “*Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*”, apenas se afastando esta presunção nas situações prevenidas nas várias alíneas do n.º 2, designadamente quando “*a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo; b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação*”

tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;” (...)

Aqui, o afastamento da presunção não ocorre, porquanto tais despesas foram registadas na contabilidade da Requerente como gasto dedutível no exercício de 2021, não resultando do PA que, como tal, tenham sido postas em causa durante o procedimento inspectivo. Efectivamente, a AT concluiu que “*os beneficiários das referidas despesas não são trabalhadores da empresa, sem fundamentar minimamente esta asserção. Como evidencia a Requerente, não se revela no processo inspectivo qualquer análise crítica dos documentos que titulam essas despesas ou apuramento das concretas circunstâncias de facto em que as mesmas ocorreram.*”

Neste conspecto, importa atender ao preceituado no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, segundo o qual “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”

Ora, a possibilidade de manter a tributação, com base na alegação de que tais despesas (alojamento e viagens) constituíram despesas de representação, é um facto impeditivo do direito à anulação com fundamento em ilegalidade (arts. 268.º, n.º 4, da CRP e 99.º do CPPT) e, como tal, o ónus da prova recai sobre a AT, nos termos do art. 74.º n.º 1 da LGT - que só impõe o ónus da prova dos factos constitutivos e não também dos impeditivos – e, sobretudo, face ao estatuído no art. no art. 342.º, n.º 2, do Código Civil: “*A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita*”.

Acresce que a regra do ónus da prova situa-se a jusante do princípio do inquisitório (ac. do STA de 21-10-2009, processo n.º 0583/2009), só podendo a AT invocar a falta de prova de qualquer facto relevante para a (im)procedência da pretensão do contribuinte quando, após ter realizado todas as diligências necessárias para o apurar (artigo 58.º da LGT), chegar a uma situação de *non liquet*.

No caso *sub judice*, não revelam os autos que os Serviços da Inspecção Tributária (SIT) tenham procedido a quaisquer diligências instrutórias destinadas a apurar a realidade dos factos, designadamente se as despesas foram efetivamente incorridas em representação da G... e se os respetivos beneficiários são (ou não) seus trabalhadores, diligências essas que se

lhes impunham, à luz do disposto nos artigos 58.º da LGT e 6.º do RCPITA, com vista à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

Por outro lado, como também refere a Requerente, é incompreensível o critério usado pela Administração Tributária para, de entre as várias despesas com alojamento e viagens suportadas no exercício de 2021, somente qualificar parte delas como despesas de representação, o que sucede, por exemplo, com as despesas de I... e de J..., sem explicar a motivação de tais distinções e, sobretudo, sem desvelar como é que para umas despesas os terá considerado trabalhadores da Empresa e para outras não.

Também não revelam os autos que os SIT tenham solicitado algum esclarecimento à Requerente ou à G... sobre a natureza ou origem das despesas em causa com vista a averiguar se as mesmas configuravam, de facto, despesas de representação, o que inutiliza o argumento expresso na Resposta de que a ausência de outros documentos ou informações relevantes se deve unicamente ao facto de os mesmos não terem sido apresentados, nem identificados, pelos mencionados contribuintes.

Resumindo, tanto pela ausência de diligências votadas à descoberta da verdade material - omissão do princípio do inquisitório -, como pela não prova de que as sobreditas despesas de alojamento e viagens correspondem a despesas de representação – ónus que impendia sobre a Requerida -, não podem sustentar-se os actos tributários controvertidos em matéria de tributações autónomas, no montante de 2.103,03€, devendo ser declarados ilegais e anulados.

Procede, portanto, esta parte do pedido arbitral.

1.2. DAS CORREÇÕES EFETUADAS EM MATÉRIA DE RFAI

A Requerida alega, em síntese:

- No exercício de 2021, os investimentos da G... incidiram no “Upgrade da sopradora assética L96” e na “Renovação da Network de...”, os quais visaram, essencialmente, a otimização do processo produtivo existente, evitando paragens e perdas de eficiência, sem, contudo, implicar qualquer aumento da capacidade produtiva instalada.

- Os Serviços de Inspeção Tributária consideraram que os investimentos em apreço não se enquadram no conceito de investimento inicial elegível ao abrigo do RFAI, por se tratarem de mera manutenção e substituição de ativos existentes, sem expansão efetiva da capacidade produtiva, por isso propuseram as correções correspondentes, refletidas na liquidação adicional impugnada.

- Conforme consta no RIT:

«No caso dos investimentos identificados no quadro acima, não estamos na presença de uma adição (reforço) de ativos, mas sim, na substituição de um ativo por outro ativo do mesmo tipo. Os Investimentos de substituição não alteram nem aumentam a capacidade produtiva do SP. Ou seja, não se verificou uma expansão da capacidade de produção, mas sim uma reposição de funcionamento dos ativos».

- Sendo este entendimento, além do mais, reforçado pela própria lógica subjacente aos auxílios com finalidade regional, nos quais o RFAI se insere, e que têm como prioridade o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego (e a sua manutenção).

- Resulta, assim, com inteira clareza, que não é o mero investimento de manutenção das atividades societárias já existentes, designadamente através de aquisição de ativos de substituição, que tem potencial para gerar crescimento económico e emprego, mas sim e ao invés, o investimento na expansão dessas atividades.

- Um investimento inicial é um investimento adicional, novo no sentido de investimento de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente.

- A Requerente parece confundir capacidade de produção instalada - limite máximo de produção que uma unidade industrial está apta a alcançar, com base nos seus recursos físicos e tecnológicos, em condições normais de operação - com nível de produção/aumento de produção - volume de output efetivamente registado num determinado período, sendo influenciado por variáveis como a eficiência operacional ou a gestão da produção.

- O que a Requerente descreve são melhorias funcionais ou operacionais no aproveitamento da capacidade produtiva já existente, as quais, embora possam ter criado ganhos de eficiência e incremento na produção efetiva, não configuram verdadeiras adições ao ativo produtivo nem representam uma expansão da atividade da empresa.

- Assim, no que respeita ao Upgrade da Sopradora Assética L96, ainda que se tenha verificado um aumento da produção efetiva após a substituição das pinças, tal aumento resulta exclusivamente da redução de perdas de eficiência, e não de qualquer expansão da capacidade de produção instalada, o que afasta, de forma clara, a qualificação do investimento como investimento inicial elegível para efeitos de aplicação do RFAI.

- Quanto à Renovação da Network de ..., a alegada separação entre a rede corporativa e a rede industrial visou, exclusivamente, reduzir falhas, incidentes e interrupções do sistema, mas sem qualquer impacto direto ou autónomo na capacidade produtiva instalada.

- Ainda que a renovação da infraestrutura de rede possa ter contribuído para uma maior estabilidade do sistema e para a redução de incidentes, tal intervenção não se traduziu num aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, mas apenas numa melhoria das condições de funcionamento da atividade já existente.

A Requerida contrapõe, sucintamente:

- A matéria em dissídio no âmbito dos presentes autos cinge-se exclusivamente à verificação do requisito atinente à realização de investimentos em «*adições de ativos fixos tangíveis*» plasmado no artigo 22.º, n.º 5, do CFI, uma vez que esse foi o único fundamento que suportou as correções em matéria de RFAI e, nessa medida, os atos tributários controvertidos.

- Todavia, contrariamente ao que defende a Administração Tributária, os investimentos de substituição são reconduzíveis ao conceito de «*investimento inicial*», sendo, por isso, plenamente elegíveis para efeitos de RFAI.

- O preenchimento do conceito de «*investimento inicial*» basta-se com a verificação do resultado para o qual foram realizados os investimentos – in casu, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente –, não fornecendo o RGIC ou o CFI qualquer outro critério (adicional) quanto à forma (originária ou substitutiva) em que o investimento é realizado no ativo fixo tangível.

- Tanto o RGIC como o CFI limitam-se a determinar que o investimento inicial será aquele que, de entre várias finalidades, vise o aumento da capacidade de um estabelecimento

existente, não excluindo do conceito de «*investimento inicial*» os investimentos de substituição ou melhoria.

- Os concretos investimentos realizados no ano de 2021 pela G... consubstanciam a aquisição de vários ativos fixos tangíveis para substituição de componentes de outros ativos fixos tangíveis já existentes na unidade fabril – em concreto, o *upgrade* da máquina sopradora assética da linha 96 materializada na substituição do coletor e das pinças de apoio das pré-formas e a renovação da infraestrutura de rede da fábrica de ... de forma a instalar e operacionalizar as novas linhas de enchimento.

- O investimento na substituição do coletor da máquina sopradora assética L96 permitiu reduzir o tempo de manutenção anual do coletor de uma semana para um dia, o que gerou seis dias adicionais de produção por ano, o que se traduz numa produção adicional de, aproximadamente, mais 2.400.000 garrafas por ano.

- O investimento na substituição das pinças das pré-formas por outras de um plástico mais resistente e duradouro permitiu aumentar a sua vida útil, diminuir o tempo de manutenção (com as inerentes as paragens do processo produtivo) e, por conseguinte, aumentar a produção.

- A renovação da network da fábrica de ... (materializada na substituição e modernização de toda a infraestrutura de rede) permitiu instalar e operacionalizar as novas linhas de enchimento na fábrica, ou seja, sem o investimento na renovação da network da fábrica de ... não seria possível colocar as novas linhas de enchimento em funcionamento, a produzir cerca de 28.000, 60.000 e 90.000 garrafas por dia, consoante o tipo de linha em causa –, uma vez que a infraestrutura de rede não tinha capacidade para suportar a carga elétrica subjacente à integração de novas linhas no processo produtivo.

- Com as novas linhas de enchimento instaladas e totalmente operacionais e ultrapassados os constrangimentos provados pelas sucessivas e constantes falhas no fornecimento de energia elétrica às instalações fabris, foi possível garantir o normal e ininterrupto funcionamento da fábrica, aumentando indiscutivelmente a capacidade produtiva da fábrica da G... .

A jurisprudência arbitral já se pronunciou abundantemente sobre o tema aqui em análise, dela se destacando a decisão arbitral prolatada no P. 300/2022-T, de 12-12-2022, à qual se adere e que passa a transcrever-se, na parte considerada relevante:

“O artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), estabelece, entre outras, as seguintes definições, no que aqui interessa:

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

49) *«Investimento inicial»*,

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

Idêntica definição do *«investimento inicial»* é efectuada no artigo 4.º, n.º 2 do Código Fiscal do Investimento (CFI) em que se esclarece que

Consideram-se projetos de investimento inicial os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo global de produção de um estabelecimento existente.

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

Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já

existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

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

Na verdade, o n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, o n.º 2 do artigo 4.º do CFI e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 apenas exigem, no que aqui interessa, que os investimentos estejam «*relacionados*» com aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

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

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

¹ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2000, processo n.º 025446, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 501, páginas 150-153, em que se cita abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Supremo Tribunal de Justiça.

Este *Boletim do Ministério da Justiça* está disponível em http://www.gddc.pt/atividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501_Dir_Fiscal_a.pdf

² O TJUE também tem decidido que as normas derogatórias, como são as relativas a isenções e benefícios fiscais, devem ser objecto de interpretação estrita (acórdãos 14-06-2007, processo C-434/05, n.º 16; de 05-03-2015, processo C-553/13, n.º 39; de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, n.º 26; de 08-10-2020, processo C-235/19, n.º 29; de 12-03-2015, processo C-594/13, n.º 17).

prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa³.

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

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

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

Aludindo às opiniões da Comissão Europeia, veiculadas através de guias práticos e respostas a questões frequentes (FAQs), também se colhe do aresto que se vem citando

“Nesta FAQ 26, que se reporta, ao conceito de «*extensão da capacidade de um estabelecimento existente*» (...) refere-se o seguinte:

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

³ Essencialmente neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, Enquadramento das operações financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado, in Colecção Cadernos IDEFF, n.º 13, [Coimbra], Almedina, 2011, páginas 60-63.

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

Isto é, em tradução livre:

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

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

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

No mesmo sentido, se encontram as DA's emitidas no P. n.º 483/2022-T, de 10-03-2023, no P. n.º 696/2024-T, de 16-12-2024, no P. n.º 590/2023-T, de 24-04-2024 e no P. n.º 574/2020-T, de 25-06-2021, desta última se extractando que “... *para excluir estes activos de substituição do âmbito do RFAI a Autoridade Tributária e Aduaneira teria de demonstrar que não estão conexicionados com qualquer das finalidades indicadas naquela alínea a) do n.º 49.*” [artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 651/2014 - RGIC].

Enquanto tal, a resolução da questão ora em apreço, que tange à aplicação do benefício fiscal RFAI, resume-se a saber se dos investimentos no “*upgrade* da sopradora assética L96” e na “*renovação da network* de ...” resultou um aumento da capacidade produtiva da Requerente.

A prova produzida aponta, clara e inequivocamente, para um aumento substancial quer da capacidade produtiva, quer da produção efectiva do estabelecimento fabril da Requerente,

não podendo os investimentos em causa ser tomados como meros substitutos de equipamentos já existentes.

Na verdade, provou-se que o investimento realizado na máquina sopradora assética L96 permitiu ganhar mais seis dias de produção, o que vale por dizer que tal máquina passou a produzir, aproximadamente, mais 2.400.000 garrafas por ano (Factos N e O).

Por seu turno, o investimento na renovação da *network* de ... consistiu na alteração de toda a infraestrutura de rede da fábrica, com o objetivo de instalar e operacionalizar novas linhas de enchimento e garantir que o processo produtivo decorria sem paragens provocadas por falhas no fornecimento de energia elétrica (Facto Q). As novas linhas de enchimento instaladas e operacionais são de vários tipos e, consoante o tipo, enchem 28.000, 60.000 e 90.000 garrafas por dia (Facto T).

Nestas circunstâncias factuais, apresenta-se uma situação enquadrável no conceito de «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*» mencionado na alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC, no n.º 2 do artigo 4.º do CFI e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro.

Pelo exposto, as correcções efectuadas em sede de RFAI subjacentes às liquidações impugnadas enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo que são ilegais e justificam a sua anulação, no montante impugnado de 31.140,06€, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

2. DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS E DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

As liquidações de juros compensatórios e as demonstrações de acerto de contas têm como pressupostos as respectivas liquidações de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas liquidações, justificando-se também a sua anulação.

3. RESTITUIÇÃO DA QUANTIA PAGA E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Na sequência da anulação da impugnada liquidação de imposto, a Requerente têm direito a ser reembolsada das quantias indevidamente pagas e não reembolsadas, consoante o supra exposto, o que é consequência da anulação.

Atento o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*

De harmonia com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, o que nos remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

O conceito de “erro imputável aos serviços” tem sido abundantemente interpretado pelos tribunais, entendendo-se que a actuação ilegal da Administração constitui sempre erro imputável aos serviços (acórdão STA, de 21-01-2015, proc. n.º 632/14). Assim, tendo a Administração Tributária errado nos pressupostos de facto e de Direito, como ficou demonstrado no caso presente, tal erro é imputável aos serviços, para efeitos da citada norma.

Em total sintonia, o artigo 100.º da LGT estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da*

situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”

Têm, portanto, a Requerente o direito a ser reembolsada da quantia que pagou, em 03-02-2025, e que impugna, no montante de 33.243,09€, incluindo imposto e juros compensatórios, e a receber juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que serão incluídos, a liquidar na execução da presente decisão.

Por último, há que referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

V. Decisão

Em face do exposto, decide o Tribunal:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral;
- b) Declarar ilegais e anular os actos tributários impugnados - liquidações adicionais acima identificadas - na parte relativa à correção de RFAI, no montante de 31.140,06€, na parte relativa à correção em matéria de tributações autónomas, no montante de 2.103,03€, bem como as demonstrações de liquidação de juros compensatórios e de acerto de contas.
- c) Determinar a restituição à Requerente dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos anteriormente expressos nesta decisão.
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. Valor da Causa

Fixa-se o valor da causa em 33.243,09 (trinta e três mil duzentos e quarenta e três euros e nove cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

Custas no montante de 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis), a cargo da Requerida, de acordo 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, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 06 de Abril de 2026.

O Árbitro,

(A. Sérgio de Matos)