

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 842/2025-T

Tema: IRC – RFAI. Aplicações relevantes. Investimentos realizados.

SUMÁRIO:

I - Investimentos que não configuram a mera substituição de equipamentos anteriores por serem suscetíveis de permitir diversificar a produção, aumentar a capacidade produtiva, gerarem ganhos de eficiência e redução de custos;

II - Os novos equipamentos não podem deixar de ser elegíveis para efeitos do RFAI apenas por constatação de nos mapas de mais e menos valias realizadas terem sido alienados equipamentos mais antigos.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

A..., SA (doravante “Requerente”), sociedade comercial anónima com o número de identificação fiscal (NIF) ..., com sede social na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT), tendo em vista a anulação:

- Do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente;
- Do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao período de tributação de 2021.

A Requerente pede ainda a condenação da Requerida:

- A rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com o ato tributário em crise, designadamente os respeitantes a períodos de tributação anteriores, e a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário em crise não tivesse sido praticado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, e
- Ao pagamento das custas arbitrais.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi validado e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2025-09-29 e notificado à AT em 2025-10-01.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico, em 2025-11-13, designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo o Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (árbitro presidente), o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima (árbitro vogal relator) e a Dra. Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho (árbitro vogal) que, no prazo estipulado, comunicaram a aceitação do respetivo encargo.

Na mesma data, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 2025-12-03.

Por despacho arbitral proferido em 2025-12-04, a AT foi notificada para apresentar resposta, no prazo legal, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 17.º do RJAT.

Em 2026-01-21, a AT apresentou a sua Resposta, na qual:

- Suscita a exceção do caso decidido e conseqüente inimpugnabilidade da liquidação adicional controvertida, em face de esta ter sido notificada à Requerente a 2023-12-27, pelo que o prazo de 120 dias para reação contra a mesma por via administrativa, conforme previsto no n.º 1 do artigo 70.º da LGT, já se encontrava ultrapassado à data

de 2025-09-26, data em que foi entregue o presente pedido de pronúncia arbitral (“PPA”);

- Defende que deve julgar-se improcedente o PPA, embora “à cautela” tenha deduzido defesa por impugnação quanto às razões de facto e de direito que sustentam o mesmo.

No mesmo momento, a AT juntou aos autos o Relatório de Inspeção Tributária.

Devido ao facto de, na Resposta, ter sido suscitada questão prévia quanto ao valor da causa, foi notificada a AT para esclarecer se pretende impugnar o valor da causa e, em caso afirmativo, indicar um outro valor em substituição (artigo 305.º, n.º 1, do CPC), de acordo com o seguinte despacho arbitral, proferido em 2026-02-03:

«Tendo sido suscitada na resposta questão prévia quanto ao valor da causa, notifique-se a Autoridade Tributária para dizer se pretende impugnar o valor da causa e, em caso afirmativo, indicar um outro valor em substituição (artigo 305.º, n.º 1, do CPC). Prazo: dez dias.»

Em 2026-02-12, a Requerida enviou ao CAAD o Processo Administrativo para os efeitos previstos no n.º 2 do artigo 17.º do RJAT.

Em 2026-02-19, a AT vem juntar aos autos a sua resposta ao despacho arbitral de 2026-02-03, impugnando o valor da ação indicado pela Requerente, nos termos e com os seguintes fundamentos:

1. *«No Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), a Requerente fixa o valor económico da ação em € 232.698,56.*
2. *Tal montante corresponde a € 231.563,84 relativos a correções efetuadas no âmbito do RFAI, acrescidos de € 1.134,72 respeitantes a correção à Derrama Estadual.*
3. *Conforme resulta do § 24.º do PPA, a Requerente aceitou expressamente a correção à Derrama Estadual em sede de exercício do direito de audição.*
4. *Não existindo impugnação dessa correção no PPA, inexistente qualquer litígio quanto a tal montante.*
5. *Nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, o valor da ação corresponde à utilidade económica do pedido, isto é, ao montante efetivamente controvertido.*

6. *Não estando este montante em discussão, não pode integrar o valor da causa.*
7. *No montante global de € 231.563,84 encontra-se incluída a correção à dotação de RFAI no valor de € 9.151,62, resultante da ultrapassagem dos limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional.*
8. *No § 173.º do PPA, a própria Requerente conclui não contestar essa correção.*
9. *Não existindo impugnação substantiva, também este montante não integra o objeto do litígio.*
10. *Nos §§ 200.º a 204.º do PPA, a Requerente aceita corrigir diversas rubricas consideradas não elegíveis para efeitos de RFAI, designadamente:*
 - *Aquisição de mobiliário;*
 - *Alterações em equipamentos;*
 - *Registo de marca própria;*
 - *Reparações de equipamentos;*
 - *Aquisição de terrenos rústicos.*
11. *Tendo havido aceitação expressa, inexistente controvérsia quanto a tais correções, conseqüentemente, os montantes correspondentes não podem integrar a utilidade económica do pedido.*
12. *O valor da causa deve refletir exclusivamente o montante efetivamente controvertido, a inclusão de valores aceites ou não impugnados viola o disposto no art.º 97.º-A do CPPT e no art.º 306.º do CPC.*
13. *Impõe-se, assim, a retificação do valor da ação, com exclusão de:*
 - *€ 1.134,72 (Derrama Estadual);*
 - *€ 9.151,62 (ultrapassagem de limites de auxílios estatais);*
 - *Bem como dos montantes referentes às correções relativas a investimentos não elegíveis expressamente aceites.»*

Em 2026-03-03, foi notificada a Requerente para se pronunciar sobre o incidente suscitado pela AT quanto ao valor da causa, especificando quais os valores parcelares a que corresponde o valor da causa indicado na petição inicial, de acordo com o seguinte despacho arbitral:

«Notifique-se a Requerente para se pronunciar sobre o incidente suscitado pela Autoridade Tributária quanto ao valor da causa, especificando quais os valores parcelares a que corresponde o valor da causa indicado na petição inicial. Prazo: dez dias.»

Em 2026-03-04, a Requerente apresentou a sua resposta ao despacho arbitral, enfatizando que o valor da causa é o valor fixado pela Requerente no PPA (€ 232.698,56) que *«reflete a totalidade dos atos tributários cuja anulação se peticiona, sendo esse o critério legal previsto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT.»*

Nesta resposta, nos seus parágrafos 16.º e 17.º, a Requerente sustenta ainda o seguinte:

«As correções que foram aceites e não contestadas pela Requerente foram vertidas numa liquidação autónoma decorrente da regularização efetuada nos termos do artigo 58.º-A do RCPITA (liquidação de IRC n.º 2023...).»

«A liquidação em crise no presente processo inclui apenas as correções remanescentes e que não foram naturalmente aceites pela Requerente (liquidação adicional de IRC n.º 2023 ...).»

Nesta sequência, em 2026-03-27, foi exarado o seguinte despacho arbitral:

«O processo não se mostra ser especialmente complexo no plano da tramitação processual, não foram suscitadas exceções de que caiba conhecer preliminarmente, nem há irregularidades a suprir.

A matéria de facto relevante para a decisão da causa poderá ser fixada com base na prova documental, tornando-se desnecessária a realização de outras diligências instrutórias.

Assim, e em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), e não havendo outros elementos sobre que as partes se devam pronunciar, dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime, bem como a apresentação de alegações escritas.

Tendo sido suscitado incidente sobre o valor da causa, esse valor será fixado na decisão arbitral (artigo 306.º, n.º 2, do CPC).

Ao abrigo do princípio da colaboração solicita-se às partes a remessa das peças processuais em formato word.

Indica-se o dia 3 de junho de 2026 como data previsível para prolação da decisão arbitral, devendo até essa data a Requerente pagar a taxa de arbitragem subsequente.»

Em 2026-04-06, a Requerente juntou aos autos requerimento para exercer o direito ao contraditório sobre a matéria de exceção contida na Resposta da Requerida.

Em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e com o artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, verifica-se que as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT verifica-se que este tribunal é competente para a apreciação do pedido.

O processo não enferma de nulidades.

2. MATÉRIA DE FACTO

2. 1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente exerce, desde 1997, a sua atividade na indústria da cutelaria (CAE 25710), nomeadamente no fabrico e produção de artigos de facas, espátulas e outros bens similares, e está sujeita ao regime geral de determinação do lucro tributável em sede de IRC;
- B)** A Requerente declarou no período de tributação de 2021 uma dotação relativa ao benefício fiscal em sede do RFAI de € 271.797,00.
- C)** No período de tributação de 2021, a Requerente declarou ainda, as seguintes deduções e saldos em reporte de períodos anteriores, referentes ao benefício fiscal no âmbito do RFAI: [cf. artigo 32.º do PPA]

Período a que respeita o benefício		Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período		Dedução do período		Saldo que transita para o período seguinte	
02	2021	713	,00 €	714	271.797,00 €	715	,00 €	716	271.797,00 €
02	2020	713	324.542,54 €	714	,00€	715	,00 €	716	324.542,54 €
02	2019	713	256.490,76 €	714	,00 €	715	,00 €	716	256.490,76 €
02	2018	713	585.164,80 €	714	,00 €	715	,00 €	716	533.498,33 €

02	2017	713	258.563,19 €	714	,00 €	715	,00 €	716	99.853,82 €
02	2016	713	141.167,91 €	714	,00 €	715	,00 €	716	34.125,01 €
02	SUBTOTAL	713	1.565.929,20 €	714	271.797,00 €	715	317.418,74 €	716	1.520.307,46 €

- D)** No período de 2019, a Requerente declarou para efeitos de RFAI 2019 uma dotação no montante de € 256.490,76, valor que consta no período de 2021 como saldo não deduzido no período anterior e como saldo que transita para o período seguinte. No período de 2020, a Requerente declarou para efeitos de RFAI 2020 uma dotação no montante de € 324.542,54, valor que consta no período de 2021 como saldo não deduzido no período anterior e como saldo que transita para o período seguinte. Em 2021, a Requerente deduziu benefício do RFAI relativo a 2016, 2017 e 2018, sendo que os períodos de 2016 e 2017 já foram objeto de ação de inspeção, verificando-se também que os valores de dotação do RFAI 2019 e 2020 permanecem na totalidade como saldo que transita para períodos seguintes, e no período de 2021 a Requerente declarou nova dotação para efeitos do RFAI.
- E)** No decorrer do ano de 2023, a Requerente foi sujeita a uma inspeção em sede de IRC, relativamente ao período de tributação de 2021, que tramitou ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022...;
- F)** No âmbito da ação de inspeção procedeu-se à verificação dos investimentos efetuados pela Requerente, à elegibilidade dos mesmos e ao cumprimento das condições exigidas em termos fiscais, relativamente às dotações declaradas pelo sujeito passivo nos períodos de 2018, 2019, 2020 e 2021, para efeitos do RFAI.
- G)** Na sequência da inspeção efetuada foi elaborado, em 2023-08-03, o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 4 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte: [cf. doc. 4 junto com o PPA]

«V. Descrição dos factos e fundamentos das correções / irregularidades

V.1 – Em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

(...)

Período a que respeita o benefício		Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período		Dedução do período		Saldo que transita para o período seguinte	
02	2021	713	,00 €	714	271.797,00 €	715	,00 €	716	271.797,00 €
02	2020	713	324.542,54 €	714	,00 €	715	,00 €	716	324.542,54 €
02	2019	713	256.490,76 €	714	,00 €	715	,00 €	716	256.490,76 €
02	2018	713	585.164,80 €	714	,00 €	715	,00 €	716	533.498,33 €
02	2017	713	258.563,19 €	714	,00 €	715	,00 €	716	99.853,82 €
02	2016	713	141.167,91 €	714	,00 €	715	,00 €	716	34.125,01 €
02	SUBTOTAL	713	1.565.929,20 €	714	271.797,00 €	715	317.418,74 €	716	1.520.307,46 €

No período de 2019 o SP declarou para efeitos de RFAI 2019 uma dotação no montante de 256.490,76 €, valor que consta no período de 2021 como saldo não deduzido no período anterior e como saldo que transita para o período seguinte.

No período de 2020 o SP declarou para efeitos de RFAI 2020 uma dotação no montante de 324.542,54 €, valor que consta no período de 2021 como saldo não deduzido no período anterior e como saldo que transita para o período seguinte.

(...)

Atendendo a que no período em análise, ou seja, em 2021 o sujeito passivo deduziu benefício do RFAI relativo a 2016, 2017 e 2018, sendo que os períodos de 2016 e 2017 já foram objeto de ação de inspeção, verificando-se também que os valores de dotação de RFAI 2019 e 2020 permanecem na totalidade como saldo que transita para períodos seguintes, e no período de 2021 o SP declarou nova dotação para efeitos de RFAI, procedeu-se no âmbito da presente ação de inspeção à verificação dos investimentos efetuados pelo SP, a elegibilidade dos mesmos e o cumprimento das condições exigidas em termos fiscais, relativamente às dotações declaradas pelo SP nos períodos de 2018, 2019, 2020 e 2021, para efeitos de RFAI.

i) RFAI 2018, 2019, 2020 e 2021 – Investimentos de substituição

Bens do ativo fixo alienados versus bens do ativo fixo adquiridos:

Na sequência da análise aos investimentos que o sujeito passivo considera para efeitos de RFAI e a análise efetuada aos mapas de mais/menos – valias dos anos de 2018 a 2021, verifica-se que o sujeito passivo alienou alguns ativos fixos já mais antigos e adquiriu outros, semelhantes ou mesmo mais modernos, pelo que indicia tratar-se de uma substituição de equipamentos e não adições de equipamentos.

Repare-se que um investimento inicial de aumento da capacidade instalada, não se pode consubstanciar em investimentos de substituição, pois não aumentam a capacidade, apenas repõem. De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 22.º do CFI, “Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis...”, ou seja, apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em “adições”, excluindo, portanto, os investimentos de substituição.

Note-se ainda que o sujeito passivo pode ter em curso investimentos no âmbito do aumento da sua capacidade produtiva em conjunto com investimentos de “mera” reparação e/ou substituição de ativos fixos já existentes, investimentos correntes no âmbito da atividade normal do sujeito passivo, que não se enquadram no projeto de investimento de aumento da capacidade, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015.

Neste âmbito, verificaram-se as seguintes aquisições consideradas de substituição e, portanto, consideradas não elegíveis para efeitos do RFAI.

REBARBADORA

- O sujeito passivo adquiriu em 2018, 1 (uma) rebarbadora – ficha do bem 20180410 que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 50020, conforme ficheiro do SP relativo aos bens considerados para efeitos de RFAI, cujo montante para efeitos deste benefício fiscal foi de 1.570,00 €.

Analizados os mapas de mais/menos valias, verifica-se a alienação em 2018 de 4 (quatro) rebarbadoras novas (2 foram adquiridas em 2017 e 2 adquiridas em 2018) e em 2021 a alienação de 1 (uma) rebarbadora Bosch (adquirida em 2002).

EMPILHADORES ELÉTRICOS LINDE

- O sujeito passivo adquiriu em 2018, 1 (um) empilhador elétrico Linde, ficha do bem 20180489 que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 70023, e em 2019 outro empilhador elétrico Linde, ficha do bem 20190193 que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 50138, conforme ficheiro do SP relativo aos bens considerados para efeitos de RFAI, cujo montante para efeitos deste benefício fiscal foi de 14.000,00 € cada um.

Analisados os mapas de mais/menos valias, verifica-se a alienação em 2020 de 1 (um) empilhador usado Linde modelo H16T (adquirido em 2009) e outro empilhador Linde H16T, em 2021 (adquirido em 2000).

COMPUTADOR

- O sujeito passivo adquiriu em 2018, 1 (um) computador, ficha do bem 20180597 que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 90046, conforme ficheiro do SP relativo aos bens considerados para efeitos de RFAI, cujo montante para efeitos deste benefício fiscal foi de 268,90 €.

Analisados os mapas de mais/menos valias, verifica-se a alienação em 2018 de 1 (um) computador PC (adquirido em 2006).

CISCO SB SWITCH

- O sujeito passivo adquiriu em 2018, 1 (um) Cisco SB switch ficha do bem 20180687 que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 100044, conforme ficheiro do SP relativo aos bens considerados para efeitos de RFAI, cujo montante para efeitos deste benefício fiscal foi de 1.596,65 €.

Analisados os mapas de mais/menos valias, verifica-se a alienação em 2018 de 1 (um) Switch SMC (adquirido em 2011).

ROBÔ IRB 2400

- O sujeito passivo adquiriu em 2020, 1 (um) robô IRB 2400, que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 30146, conforme ficheiro do SP relativo aos bens considerados para efeitos de RFAI, cujo montante para efeitos deste benefício fiscal foi de 21.932,50 €.

Analisados os mapas de mais/menos valias, verifica-se a alienação em 2020 de 1 (um) Robô ABB IRB 140 F (adquirido em 2005).

MÁQUINA DE AFIAR

- O sujeito passivo adquiriu em 2020, 1 (uma) máquina de afiar final RSP 1BISIPIL ..., que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 40001, conforme ficheiro do SP relativo aos bens considerados para efeitos de RFAI, cujo montante para efeitos deste benefício fiscal foi de 113.925,00 €.

Analisados os mapas de mais/menos valias, verifica-se a alienação em 2018 de uma máquina de afiar modelo AX5 (adquirida em 2013), em 2019 de uma máquina de afiar Cozzini (adquirida em 1992) e em 2021 de uma máquina afiadora modelo AX5 (adquirida em 2014).

MÁQUINA DE ABRIR ALVÉOLOS ... TYPE

- O sujeito passivo adquiriu em 2020, 1 (uma) máquina de abrir alvéolos ... type, que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 110005, conforme ficheiro do SP relativo aos bens considerados para efeitos de RFAI, cujo montante para efeitos deste benefício fiscal foi de 98.735,00€.

Analisados os mapas de mais/menos valias, verifica-se a alienação em 2018 de uma máquina de fazer alvéolos (adquirida em 2003).

POLISHING MACHINE – MÁQUINA DE POLIR POR VIBRAÇÃO

- O sujeito passivo adquiriu em 2021, 1 (uma) máquina de polir por vibração – polishing machine, que corresponderá ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 50276, conforme ficheiro do SP relativo aos bens considerados para efeitos de RFAI, cujo montante para efeitos deste benefício fiscal foi de 11.208,90 €.

Analisados os mapas de mais/menos valias, verifica-se a alienação em 2021 de uma máquina de polir SIEPMANN (adquirida em 2004).

Face ao exposto, as aquisições dos bens supra referidos, não se consideram investimentos elegíveis no âmbito do RFAI, nos termos do n.º 5 do art.º 22.º do CFI e alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015:

Descrição	ficha bem	ano aquisição	valor	doc. Interno / diário
rebarbador	20180410	2018	1 570,00	50020-diário 2
empilhador elétrico Linde	20180489	2018	14 000,00	70023-diário 2
computador	20180597	2018	268,90	90046-diário 2
cisco sb switch	20180687	2018	1 596,65	100044- diário 2
ano 2018			17 435,55	
empilhador elétrico marca Linde	20190193	2019	14 000,00	50138 - diário 2
ano 2019			14 000,00	
robô IRB 2400	2020009611	2020	21 932,50	30146 - diário 2
máquina de afiar final RSP 1B1S1P1L Berger	20200100	2020	113 925,00	40001 - diário 2
máquina de abrir alvéolos Berger type	20200394	2020	98 735,00	110005 - diário 2
ano 2020			234 592,50	
Polishing machine - máquina de polir por vibração	20210204	2021	11 208,90	50276 - diário 2
ano 2021			11 208,90	

ii) RFAI 2021

Quanto ao cumprimento das condições do benefício, solicitada a informação acerca da descrição do investimento inicial, objetivos, áreas de intervenção e principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015 de 21/09, o sujeito passivo apresentou a seguinte informação:

RFAI 2021

Administração da S.A assumiu, relativamente ao exercício económico de 2021, dar continuidade ao projeto investimento e inovação tecnológica, por forma a alcançar as metas definidas no seu plano estratégico, que estabelece maior produtividade a menor custo económico e ambiental.

Montante total de ativos elegíveis	1 192 248,41€
Montante total do RFAI	271 797,00€
Montante de incentivos não reembolsável ...	105 060,42€
Tx limite máximo aplicável	35,00%
Tx de intensidade dos auxílios estatais	31,61%
Valor de RFAI passível de utilização.....	271.797,00€

Investimento foi realizado na zona Centro, mais precisamente, na sede da empresa, em , o que implica um benefício fiscal de 25% para os investimentos realizados até ao montante de 15.000.000,00€ e 10% relativamente há parte excedente, no caso da é aplicado um benefício de 25%.

Este investimento tem por objetivo o aumento de capacidade e diversificação da produção, com vista ao aumento da sua capacidade produtiva e conseqüente aumento/melhoria de oferta de novos produtos.

O SP exibiu um ficheiro em pdf, denominado “Benefício RFAI_AFT 2021”, o qual discrimina todos os investimentos que considerou como elegíveis, identificando o nº do registo na contabilidade (diário e nº interno), nº do bem do ativo fixo, descrição, data de utilização, valor contabilístico e valor considerado para efeitos de RFAI.

De referir que no mesmo ficheiro, o SP, identifica também outros auxílios do Estado concedidos para alguns desses investimentos, que foram considerados para efeitos de RFAI. Para esses investimentos, o valor considerado pelo SP para efeitos de RFAI, foi o valor de aquisição do bem, deduzido do valor das participações obtidas no âmbito dos outros auxílios do Estado.

Declara no ficheiro exibido como “montante total de ativos elegíveis” para efeitos de RFAI o valor de 1.192.248,41 €, “montante total de RFAI considerado (antes do ajustamento pela

taxa de intensidade)” o valor de 271.797,00 € e “montante de incentivos financeiros não reembolsável” no montante de 105.060,42 €.

O sujeito passivo declara uma dotação para efeitos de RFAI no montante de 271.797,00 €, a qual corresponde a $25\% \times [1.192.248,41 \text{ € (montante total de ativos elegíveis)} - 105.060,42 \text{ € (montante de incentivos financeiros não reembolsável)}]$.

Da análise à contabilidade e aos elementos de suporte exibidos, há a referir o seguinte:

Acerca dos investimentos:

O benefício fiscal do RFAI apenas é aplicável no caso de existir um investimento inicial, e isso só sucede quando estamos perante alguma das situações previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 de 21/09.

Esta norma pressupõe uma estratégia global do investimento, com o objetivo de alcançar determinada finalidade e no caso, em apreço, o SP referiu “aumento de capacidade e diversificação da produção, com vista ao aumento da sua capacidade produtiva e consequente aumento/melhoria de novos produtos”.

Relativamente à atividade do SP, está enquadrado na atividade de fabricação de cutelaria – CAE 25710, a qual é uma das atividades elegíveis para efeitos de RFAI.

Da análise aos investimentos realizados, verifica-se que foram considerados ativos que não são aceites fiscalmente, como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI, nos termos do já citado n.º 2 do art.º 22.º do CFI.

Segue abaixo a indicação dos mesmos, de acordo com a descrição dada no ficheiro exibido pelo SP (“Benefício RFAI_AFT 2021”). O referido ficheiro junta-se como ANEXO N.º 1.

b) – “Terreno perto da forjaria” no valor de 4.000,00€ e “IS e IMT terreno perto da forjaria” no montante de 232,00 €.

Foi registado a 2021-05-26, no diário 0005, n.º interno 50427 a débito da conta 431111 – terrenos e recursos naturais – merc. Nac. DIVERSOS o montante de 4.000,00€ e da análise aos documentos de suporte, trata-se da aquisição a 26/05/2021 de um prédio rústico denominado “..., sito em...”, na freguesia de..., concelho de ..., inscrito na matriz predial sob o artigo ..., freguesia de

Foi também registado na mesma conta o documento interno a 2021-05-31, no diário 0005, n.º interno ... no montante de 232,00€, que se reporta ao pagamento do IMT e do imposto de selo relativo ao rústico acima citado.

De acordo com a certidão de teor constante na aplicação da AT – Património, trata-se de um rústico inscrito na matriz em 1957 e corresponde a “terra de sementeira e vinha, com 12 oliveiras”.

Conforme se verifica, trata-se de um terreno adquirido, considerado em estado de usado e que não se destina à exploração de concessões mineiras, águas minerais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa, pelo que, encontra-se expressamente excluído das aplicações relevantes para efeitos de RFAI, nos termos da subalínea i) da alínea a) do n.º 2 do já citado art.º 22.º do CFI.

b) – “NOVO PAVILHÃO (...) Referente ao ano 2021”:

O sujeito passivo registou a 2021-12-31, no diário 0002, n.º interno 120333 a débito da conta 432111 – Edifícios e outras construções – merc. Nac. DIVERSOS o montante de 489.741,05€, por contrapartida a crédito da conta 453143 – Act. Tang. Curso – NOVO PAVILHÃO SOCIAL.

Analisado o documento de suporte a esse registo contabilístico, trata-se de uma listagem interna denominada “NOVO PAVILHÃO SOCIAL – 453143”, com a discriminação das faturas suportadas com a construção do pavilhão social, desde 30-01-2019 a 30-11-2021, as quais totalizam 489.741,05 €, valor que inclui 60.683,70 € relativo a faturas contabilizadas no ano de 2021.

A referida listagem contém na última página a menção “obra concluída em 31.12.2021”.

Segue abaixo a transcrição da listagem dos documentos contabilizados em 2021:

(...)

Conforme se verifica os montantes suportados em 2021, são referentes à obra que neste ano ainda estava em curso, relativa à construção de um pavilhão social, a qual foi concluída a 31-12-2021, conforme menção manual no documento supra.

Segue em ANEXO N.º 2, a título exemplificativo duas dessas faturas cujos valores estão acima

descritos e que comprovam serem aquisições para o pavilhão social em 2021.

No decurso da inspeção foi efetuada uma visita às instalações do sujeito passivo, guiada pelo Sr. B... tendo-se visitado todos os pavilhões existentes à data. Nessa visita verificou-se a existência de um pavilhão, denominado pelo SP de “pavilhão social”, constituído por diversos espaços amplos:

- uma área constituída por uma sala ampla com diversas mesas e cadeiras, e que funciona como o local de refeitório para os funcionários da empresa A..., SA;
- outro espaço amplo, constituído por diversas casas de banho, inclusive espaços para duches;
- uma outra área ampla, com bancadas e atualmente com alguns equipamentos de cozinha, nomeadamente diversos micro-ondas. De acordo, com a informação dada pelo Sr. B..., o espaço atualmente serve para os funcionários prepararem o aquecimento das suas refeições, contudo, esse local já inclui todas as pré-instalações necessárias para a eventual instalação de uma cozinha, caso se opte por essa modalidade no futuro.

Tais investimentos suportados com a construção de um pavilhão social, não são considerados aplicações relevantes para efeitos de RFAI, estando expressamente excluídos, conforme disposto nas subalíneas ii) e v) da alínea a) do n.º 2 do já citado art.º 22 do CFI.

(...)

Conclusão RFAI 2021

Os investimentos efetuados no exercício de 2021, que não são aceites fiscalmente como aplicações relevantes para efeitos de RFAI 2021 totalizam 76.124,60 € [11.208,90 € (subalínea i)) + (4.232,00 € + 60.683,70 €) (subalínea ii)]], e correspondem a uma dotação do período a corrigir no montante de 19.031,15 € (25% x 76.124,60 €).

iii) RFAI 2020

Quanto ao cumprimento das condições do benefício, solicitada a informação acerca da descrição do investimento inicial, objetivos, áreas de intervenção e principais investimentos,

bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da portaria 297/2015 de 21/09, o sujeito passivo apresentou a mesma justificação que apresentou para o ano de 2021.

O SP exibiu um ficheiro em pdf, denominado “Benefício RFAI_AFT 2020”, o qual discrimina todos os investimentos que considerou como elegíveis, identificando o nº do registo na contabilidade (coluna “contabilização”), nº do bem do ativo fixo (coluna “código”), descrição, data de utilização, valor contabilístico e valor considerado para efeitos de RFAI (coluna “resultado”).

De referir que no mesmo ficheiro, o SP, identifica também outros auxílios do Estado concedidos para alguns desses investimentos, que foram considerados para efeitos de RFAI. Para esses investimentos, o valor considerado pelo SP para efeitos de RFAI, foi o valor de aquisição do bem, deduzido do valor das participações obtidas no âmbito dos outros auxílios do Estado.

Declara no ficheiro exibido como “montante total de ativos elegíveis” o valor de 1.563.293,16 €, “montante total de RFAI considerado pela C... (antes do ajustamento pela taxa de intensidade)” o valor de 324.542,54 €, “montante de incentivos financeiros não reembolsável” no montante de 265.123,80 € e “Valor de RFAI passível de utilização”, o valor de 282.029,00 €.

O sujeito passivo declara uma dotação para efeitos de RFAI no montante de 324.542,54 €, a qual corresponde a $25\% \times [1.563.293,96 \text{ € (montante total de ativos elegíveis)} - 265.123,80 \text{ € (montante de incentivos financeiros não reembolsável)}]$.

Exibiu também a cópia em pdf dos documentos de suporte que constam descritos no ficheiro “Benefício RFAI_AFT 2020”, como investimentos que o sujeito passivo considerou como elegíveis para efeitos de RFAI.

Acerca dos investimentos:

Da análise aos investimentos realizados, verifica-se que foram considerados ativos que não são aceites fiscalmente, como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI, nos termos do já citado nº 2 do artº 22º do CFI.

(...)

a) - Código 453143 Act. Tang. curso - NOVO PAVILHÃO:

O sujeito passivo indicou como investimentos do período de 2020, para efeitos de RFAI, sucessivos valores, como tendo sido contabilizados na conta 453143 – act. Tang. curso – NOVO PAVILHÃO SOCIAL, os quais perfazem um montante total de 253.633,71 €.

Analizados os documentos de suporte a esses montantes indicados no ficheiro do SP acima referido, trata-se de faturas suportadas com a construção do pavilhão social, desde janeiro a dezembro de 2020.

(...)

E conforme já explanado, tais investimentos suportados em ativos com a construção de um pavilhão social, não são considerados aplicações relevantes para efeitos de RFAI, estando expressamente excluídos, conforme disposto nas subalíneas ii) e v) da alínea a) do n.º 2 do já citado art.º 22 do CFI.

(...)

Conclusão RFAI 2020

Os investimentos efetuados no exercício de 2020, que não são aceites fiscalmente como aplicações relevantes para efeitos de RFAI 2020 totalizam 488.226,21 € [234.592,50 € (subalínea i)) + (253.633,71€) (subalínea iii)], e correspondem a uma dotação do período a corrigir (saldo em reporte) no montante de 122.056,55 € (25% x 488.226,21 €).

iv) RFAI 2019

(...)

O SP exibiu um ficheiro em pdf, denominado “Beneficio RFAI_AFT 2019”, o qual discrimina todos os investimentos que considerou como elegíveis, identificando o n.º do registo na contabilidade (diário / n.º interno), n.º do bem do ativo fixo (coluna “código”), descrição, data de utilização, valor contabilístico e valor considerado para efeitos de RFAI (coluna “resultado”). Exibiu também a cópia em pdf dos documentos de suporte referidos nesse ficheiro.

De referir que no mesmo ficheiro, o SP identifica também outros auxílios do Estado concedidos para alguns desses investimentos, que foram considerados para efeitos de RFAI. Para esses investimentos, o valor considerado pelo SP para efeitos de RFAI, foi o valor de aquisição do bem, deduzido do valor das participações obtidas no âmbito dos outros auxílios do Estado.

Consta no ficheiro exibido, um documento com a informação:

“montante total de ativos elegíveis” o valor de 1.178.303,39 €, “montante de RFAI considerado pela A...” o valor de 258.371,34 €, “montante de apoios estatais não reembolsáveis” no montante de 152.340,35 € e “Valor de RFAI passível de utilização”, o valor de 256.490,76 €.

O sujeito passivo declara uma dotação para efeitos de RFAI no montante de 256.490,76 €, a qual corresponde a $25\% \times [1.178.303,39 \text{ € (montante total de ativos elegíveis)} - 152.340,35 \text{ € (montante de apoios estatais não reembolsáveis)}]$.

Da análise aos elementos exibidos, há a referir o seguinte:

Acerca dos investimentos:

Da análise aos investimentos realizados, verifica-se que foram considerados ativos que não são aceites fiscalmente, como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI, nos termos do já citado n.º 2 do art.º 22º do CFI.

(...)

a) – Reparações de equipamentos

Na listagem do SP constam ativos, considerados como aplicações relevantes para efeitos de RFAI, mas que analisados os documentos de suporte se conclui que os mesmos não são elegíveis, uma vez que se trata de reparações e não de aquisições de bens em estado novo, conforme alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Código	Descrição	Data utilização	Valor contabilístico	Valor considerado pelo SP RFAI	OBS.
20190593	MOLDES CAIXA Nº 5	12/11/2019	2200	2200	"reparação e polimento molde caixa nº 5"
Total			2200	2200	

(...)

Do exposto, a reparação e polimento de molde não tem enquadramento nos investimentos elegíveis para efeitos de RFAI, uma vez que se trata de reparações de equipamentos existentes e não de aquisição de ativos fixos tangíveis em estado de novo, conforme alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

b) - Bens com a descrição “NOVO PAVILHÃO SOCIAL”:

O sujeito passivo indicou como investimentos do período de 2019, para efeitos de RFAI, no ficheiro acima referido, diversos itens, com a denominação “NOVO PAVILHÃO SOCIAL”, os quais perfazem um montante total de 175.640,64 €.

Analizados os documentos de suporte a esses montantes indicados no ficheiro do SP acima referido, trata-se de faturas suportadas com a construção do pavilhão social, desde janeiro a dezembro de 2019. Os documentos de suporte estão classificados a débito da respetiva conta de ativos fixos 453143 – Act. Tang. curso – NOVO PAVILHÃO SOCIAL.

(...)

Conforme já referido, os montantes suportados em 2019, são referentes à obra que neste ano estava em curso, relativa à construção de um pavilhão social.

E conforme já explanado, no decurso da inspeção foi efetuada uma visita às instalações do sujeito passivo, tendo-se verificado a existência de um pavilhão, denominado pelo SP de “pavilhão social”, constituído por diversos espaços amplos:

- uma área constituída por uma sala ampla com diversas mesas e cadeiras, e que funciona como o local de refeitório para os funcionários da empresa A..., SA;*
- outro espaço amplo, constituído por diversas casas de banho, inclusivé espaços para duchas;*

- *uma outra área ampla, com bancadas e atualmente com alguns equipamentos de cozinha, nomeadamente diversos micro-ondas. De acordo, com a informação dada pelo Sr. B..., o espaço atualmente serve para os funcionários prepararem o aquecimento das suas refeições, contudo, esse local já inclui todas as pré-instalações necessárias para a eventual instalação de uma cozinha, caso se opte por essa modalidade no futuro.*

Tais investimentos suportados com a construção de um pavilhão social, não são considerados aplicações relevantes para efeitos de RFAI, estando expressamente excluídos, conforme disposto nas subalíneas ii) e v) da alínea a) do n.º 2 do já citado art.º 22 do CFI.

(...)

Conclusão RFAI 2019

Os investimentos efetuados no exercício de 2019, que não são aceites fiscalmente como aplicações relevantes para efeitos de RFAI 2019 totalizam 191.840,64 € [14.000,00 € (subalínea i)) + (175.640,64 € + 2.200,00 €) (subalínea iv))], e correspondem a uma dotação do período a corrigir (saldo em reporte) no montante de 47.960,16 € (191.840,64 € x 25%).

v) RFAI 2018

(...)

O SP exibiu um ficheiro em pdf, denominado “Benefício RFAI_AFT 2018”, o qual discrimina todos os investimentos que considerou como elegíveis, identificando o n.º do registo na contabilidade (diário / n.º interno), n.º do bem do ativo fixo (coluna “código”), descrição, data de utilização, valor contabilístico e valor considerado para efeitos de RFAI (coluna “resultado”). Exibiu a cópia, em pdf, dos documentos de suporte, relativos aos valores dos investimentos descritos nesse ficheiro.

De referir que no mesmo ficheiro, o SP identifica também outros auxílios do Estado concedidos para alguns desses investimentos, que foram considerados para efeitos de RFAI. Para esses investimentos, o valor considerado pelo SP para efeitos de RFAI, foi o valor de

aquisição do bem, deduzido do valor das participações obtidas no âmbito dos outros auxílios do Estado.

Indica no ficheiro exibido como “montante total de ativos elegíveis” o valor de 2.677.045,60 €, “montante total do RFAI considerado pela C... (antes do ajustamento pela taxa de intensidade)” o valor de 558.798,05 €, “montante de incentivos financeiros não reembolsável” no montante de 441.853,40 € e “Valor de RFAI passível de utilização”, o valor de 495.112,56 €.

Em termos declarativos, o sujeito passivo declara uma dotação para efeitos de RFAI no montante, não de 558.798,05 €, mas sim de 585.164,80 €.

Este valor declarado, corresponde a $25\% \times 2.340.659,21 \text{ €}$ [$2.782.512,61 \text{ €}$ (montante total de ativos elegíveis) – $441.853,40 \text{ €}$ (montante de apoios estatais não reembolsáveis)].

Da análise aos elementos exibidos, há a referir o seguinte:

Acerca dos investimentos:

Da análise aos investimentos realizados, verifica-se que foram considerados ativos que não são aceites fiscalmente, como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI, nos termos do já citado n.º 2 do art.º 22º do CFI.

(...)

a) - Aquisição de casa de habitação e de terrenos rústicos – Terreno Rústico D...- artigo n.º ... (...)(...) ... (...)

Trata-se da aquisição de imóveis, em estado usado, conforme escritura de justificação e compra de venda, lavrada a 16 de abril de 2018, em ANEXO N.º 8.

O SP adquiriu por 72.000 € um imóvel urbano, em estado de usado e afeto a habitação, na freguesia de ..., concelho das ..., artigo matricial ... (casa de habitação, na posse de quem vendeu, desde 1969, por doação, que declara usufruir de boa-fé e continuamente) e dois prédios rústicos, não considerados em estado de novo, por 9.000,00 €/cada, situados em Galinheira, na freguesia de ..., concelho das ..., artigos matriciais ... e ... (terra de sementeira, conforme certidões de teor, na posse de quem vendeu, desde 1977 e 1994, respetivamente.).

Os referidos imóveis permanecem à data atual em nome do SP e sem qualquer alteração declarada, ou seja, prédio urbano afeto a habitação e prédios rústicos como terra de semeadura.

De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI e subalíneas i) e ii) dessa mesma alínea a):

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

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

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

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

(...)” (sublinhado e negrito nosso).

De acordo com os documentos que exibiu e conforme consta no ficheiro do SP já citado, para além do valor de 90.000,00 € (código dos bens: 20180398, 20180399, 201804001 e 201804002), também foi considerado para efeitos de investimento elegível para o RFAI a fatura da Notária relacionada com os imóveis já citados, num total de 3.316,42 € (código dos bens: 201804011/2/3 e 201804021/2/3), em ANEXO N.º 8.

Tais investimentos em ativos fixos tangíveis não são aplicações relevantes para efeitos de RFAI, conforme disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI e subalíneas i) e ii) dessa mesma alínea a), visto que não são ativos adquiridos em estado novo, os terrenos não se destinam a exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa e quanto ao artigo urbano, o mesmo permanece como afeto a habitação. Acresce que, ainda que a casa de habitação se destinasse a demolição para ampliação das instalações fabris, o terreno para construção também não teria enquadramento enquanto investimento elegível, conforme acima exposto.

b) – Aquisição de mobiliário e alterações em equipamentos

Na listagem do SP constam diversos ativos, considerados como aplicações relevantes para efeitos de RFAI, mas que analisados os documentos de suporte se conclui que os mesmos não são elegíveis, uma vez que se trata de bens de mobiliário e artigos de conforto ou decoração, expressamente excluídos das aquisições relevantes nos termos da alínea iv) da alínea a) do n.º2 do citado art.º 22.º do CFI, ou de prestações de serviços, relativas a alteração de um molde, ou a desmontagem de equipamento já existente, os quais não são aceites fiscalmente, infração à já citada alínea a) artigo 22.º do CFI, não se tratando de aquisições de novos equipamentos.

- Prestações de serviços:

Código	Descrição	Data utilização	Valor contabilístico	Valor considerado pelo SP RFAI	Obs.
20180566	POLIR E TEXTURAR NOVA MOLDE: 212000	30/08/2018	5 470,00	5 470,00	Alteração de molde
20180548	NOVOS ESCRITÓRIOS - EDIFÍCIO NOVO	31/07/2018	250,00	250,00	Prestação de serviços Desmontagem de equipamento Daikin existente Mudança de equipamento Daikin existente

- Bens de Mobiliário:

Segue abaixo quadro resumo:

Código	Descrição	Data utilização	Valor contabilístico	Valor considerado pelo SP RFAI
20180073	SECRETÁRIA STAR 800X800 preto/lam faia 353	16/01/2018	661,20	661,20
20180074	CANTO LIGAÇÃO CURSO 800X90ºpreto/lam faia 353	16/01/2018	574,56	574,56
20180075	BLOCO RODADO 3 GAVETAS PRETO/LAM FAIA 353	16/01/2018	638,40	638,40
20180076	SECRETÁRIA STAR 1400X800 preto/lam faia 353	16/01/2018	820,80	820,80
20180208	SECRETÁRIA STAR 1400X800 PRETO/LAM FAIA 353	09/03/2018	820,80	820,80
20180209	SECRETÁRIA STAR 800X800 PRETO/LAM FAIA 353	09/03/2018	661,20	661,20
20180210	CANTO LIGAÇÃO CURVO 800X90º PRETO/LAM FAIA 353	09/03/2018	574,56	574,56
20180211	BLOCO RODADO 3 GAVETAS PRETO/LAM FAIA 353	09/03/2018	638,40	638,40
20180473	SECRETÁRIA CEREJEIRA	15/06/2018	487,80	487,80
20180474	MÓVEL ESCRITÓRIO	16/06/2016	747,97	747,97
20180490	SECRETÁRIA STAR 1400X800 PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	136,80	136,80
20180491	SECRETÁRIA STAR 800X800 PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	110,20	110,20
20180492	CANTO LIGAÇÃO CURVO 800X90º PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	95,76	95,76
20180493	BLOCO RODADO 3 GAVETAS PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	106,40	106,40
20180494	BLOCO RODADO 3 GAVETAS PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	106,40	106,40
20180495	SECRETÁRIA LS 1800X800 PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	152,00	152,00
20180496	SECRETÁRIA STAR 800X800 PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	110,20	110,20
20180497	CANTO LIGAÇÃO CURVO 800X90º PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	95,76	95,76
20180498	GOTA ESQUERDA 108X950X750 PRETO/LAM FAIA 353	02/07/2018	124,64	124,64
20180537	CADEIRAS WEB CROMADO COSTA PP ASSENTO VER PRLGON PRETO + PALM.	30/07/2018	1 602,38	1 602,38
20180544	MÓVEL EM MELAMINA PARA ARQUIVOS	27/07/2018	2 377,00	2 377,00
20180689	CADEIRAS LUXOR GIR C.ALTA C/APOIO B.ALUMÍNIO VER. L11	11/10/2018	392,16	392,16
Total			12 035,39	12 035,39

c) - Registos de marcas:

Na listagem do SP também constam diversos ativos, considerados como aplicações relevantes para efeitos de RFAI, mas que analisados os documentos de suporte se conclui que os mesmos não são aceites fiscalmente, uma vez que se trata de registos de marcas e não dos ativos intangíveis definidos na alínea b) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, ou seja, “... despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente” (sublinhados nossos). A despesa de registo de uma marca própria não é a aquisição de tecnologia (licenças, Know-how, patentes...).

Segue abaixo quadro resumo com os itens de ativos intangíveis não aceites fiscalmente, retirados dos elementos exibidos pelo SP:

Código	Descrição	Data utilização	Valor contabilístico	Valor considerado pelo SP RFAI
20180137	"REGISTO DE MARCA NO BRASIL (...)"	15/02/2018	190,00	190,00
20180138	"REGISTO DE MARCA Nº 582.399 "SOVI" (...)"	15/02/2018	42,06	42,06
20180139	"REGISTO DE MARCA Nº 582.399 "SOVI" (...)"	15/02/2018	153,00	153,00
20180215	"REGISTO DE MARCA Nº 40-2015-0022948 (...)"IVO (...)"	09/03/2018	1 240,00	1 240,00
20180555	"PAGAMENTO DE TAXA DE CONCESSÃO E TÍTULO DA SUPRA CITADA MARCA (...)"	07/08/2018	450,00	450,00
20180614	"PEDIDO DE REGISTO NA TAILÂNDIA (...)"CISACA+FIG" (...)"	18/09/2018	490,00	490,00
20180615	"PEDIDO DE REGISTO NA TAILÂNDIA (...)"IVO+FIG" (...)"	18/09/2018	490,00	490,00
20180677	"CISJORDÂNIA REGISTO DE MARCA (...) IVO (...)"	02/10/2018	255,00	255,00
20180788	"EUA - PEDIDO DE MARCA(...) IVOTECH (...)"	18/12/2018	1 640,00	1 640,00
Total			4 950,06	4 950,06

Conclusão RFAI 2018

Os investimentos efetuados no exercício de 2018, que não são aceites fiscalmente como aplicações relevantes para efeitos de RFAI 2018 totalizam 133.457,42 € [17.435,55 € (subalínea i) + (90.000,00 €+3.316,42 €+5.470,00 €+250,00 €+12.035,39 €+ 4.950,06 €) (subalínea v)] e correspondem a uma dotação do período a corrigir (saldo em reporte) no montante de 33.364,36 € (133.457,42 € x 25%).

vi) Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional

O art.º 43.º do CFI dispõe os limites máximos aplicáveis aos benefícios fiscais concedidos às empresas no âmbito do regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e do RFAI.

(...)

Relativamente aos investimentos efetuados pelo SP e considerados para efeitos de RFAI, existem outros apoios do Estado por via da contratualização de subsídios.

Nos termos dos n.ºs 5 e 6 do art.º 23.º do CFI, conjugados com o art.º 43.º do mesmo normativo, o SP não pode usufruir de uma taxa de auxílio superior a 35% dos investimentos relevantes (considerando ser uma média empresa). Tal não se traduz em deduzir o apoio financeiro ao investimento em questão e aplicar a taxa de benefício do RFAI ao

remanescente, como o SP efetua. Ao invés, se, por exemplo, o apoio financeiro a determinado investimento relevante é de 45%, já não poderá usufruir do RFAI relativamente a esse investimento porque a percentagem de apoio ao mesmo foi excedida (no caso do SP 35%, até 2021 inclusive). Repare-se que, se assim não fosse, para além da taxa de auxílio de 45% a esse investimento, ainda iria adicionar auxílio do Estado pela aplicação da taxa de 25% do RFAI ao valor do investimento já apoiado em 45% deduzido da comparticipação financeira (continuando a ser o mesmo investimento).

Da mesma forma, se a percentagem de auxílio financeiro for de 30%, apenas sobra 5% para a taxa de benefício fiscal do RFAI, sobre esse investimento.

Acresce que, à percentagem de apoio financeiro, deve-se considerar não só os subsídios não reembolsáveis e eventuais prémios atribuídos, mas também os juros não pagos, caso aplicável.

Da análise efetuada aos investimentos do SP, versus os incentivos financeiros associados e por cruzamento de informação com os elementos obtidos pela entidade IAPMEI verificou-se, nomeadamente, o seguinte, relativamente a dois dos vários projetos de investimento subsidiados:

vi.1) Projeto de investimento n.º ...

Na sequência da candidatura apresentada ao Programa Operacional Competitividade e Internacionalização, apoiada pelo FEDER, candidatura n.º 26/SI/2018, foi celebrado o termo de aceitação com o SP no qual consta na cláusula primeira que

“(...) tem por objeto a concessão de um incentivo financeiro para aplicação na execução, pelo beneficiário do projeto de investimento n.º ... com um montante de investimento elegível global de 131.786,16 euros (...). O período de execução deste investimento decorre entre 2018-10-01 e 2020-09-30”.

Na cláusula terceira refere que:

“O incentivo total a atribuir, (...) reveste a seguinte forma:

- a) Incentivo FEDER não reembolsável no montante de 59.303,77 Euros (...). O incentivo FEDER corresponde à aplicação da taxa média de 45,00% sobre o montante das*

despesas consideradas elegíveis, calculada nos termos do estabelecido no artigo 50º do RECI, na sua atual redação”.

De acordo com informação do IAPMEI, abaixo reproduzida, a percentagem de apoio de encerramento do projeto coincidiu com os 45% previstos.

Investimento / Elegível / Incentivo final

	<u>Decisão</u>	<i>minimis</i>	<u>Encerramento</u>
Investimento	149 646,16		109 183,20
Projeto	149 646,16		109 183,20
Formação			
Elegível	131 786,16		109 183,20
Projeto	131 786,16		109 183,20
Formação			
Incentivo	59 303,77	45,00%	49 132,44
Projeto	59 303,77	45,00%	49 132,44
Formação			

De referir que relativamente a este projeto de investimentos os pagamentos estão registados, conforme informação do IAPMEI, nos montantes de 5.930,38 €, 2.242,59 € e 40.959,47 €, respetivamente.

Atendendo a que o projeto de investimento n.º ... beneficia de um incentivo financeiro não reembolsável de 45,00% sobre o valor de aquisição dos bens de investimento e o limite máximo aplicável aos auxílios estatais com finalidade regional para o SP é de 35%, já não há taxa de auxílio disponível para aproveitar do benefício fiscal do RFAI para os investimentos deste projeto, não podendo o SP, para os bens de investimento abaixo referidos, usufruir de qualquer benefício fiscal que considerou como dotação nesses períodos.

O valor dos investimentos comuns a este projeto de investimento considerado pelo SP para efeitos de RFAI, resulta da diferença entre o valor do bem e a dedução da participação de 45% que considerou como incentivo financeiro, apurando assim a dotação para efeitos de RFAI aplicando a taxa de 25% a esse valor.

Segue abaixo a descrição e valor do investimento elegível, por item, de acordo com os elementos do IAPMEI, bem como a correspondência com a informação constante nos mapas do SP, para efeitos de RFAI, nomeadamente o valor que indica como contabilizado nas sub-

contas da classe 4, n.º fichas, valor de participação que considerou associada a este projeto e valor para efeitos de RFAI considerado.

RETIRADO DOS ELEMENTOS IAPMEI					RETIRADO MAPA SP BENS AFETOS RFAI 2018, 2019, 2020 e 2021					Dotação RFAI aceite fiscalmente
Contabilização					Valor bem	N.º ficha	Participação P41293 45%	Valor para efeitos de RFAI	Dotação RFAI do SP	
N.º	Descrição	Conta	Investimento	Eleg-a						1
110029	material design - corel draw 2018	4431	524,90	524,90	524,9	20180732	0,00	524,90	131,23	0
120145	Kardex software organização	4432	2 000,00	2 000,00	2000	2080732	0,00	2 000,00	500,00	0
RFAI 2018									631,23	
40045	SOFTWARE DESIGN - CREATIVE CLOUD	4431	2 519,64	2 519,64	2519,64	20190165	1 133,84	1 385,80	346,45	0
10011	Paquímetros digitais ip67	433211	595,00	595,00	595	20190552	267,75	327,25	81,81	0
100354	SOFTWARE RGPD - SOFTWARE DE CONTROL	4431	2 750,00	2 750,00	2750	20190562/3/4/5/6/7/8/9/70	1 237,50	1 512,50	378,13	0
100188	Paquímetros digitais ip67	433211	544,95	544,95	544,95	20190544/5	245,23	299,73	74,93	0
40104	Paquímetros digitais ip67	433211	505,95	505,95	505,95	20190166	227,68	278,27	69,57	0
RFAI 2019									950,89	
70012	SOFTWARE CNC - SOLIDWORKS	455411	2 180,50	2 180,50			0,00	0,00	0,00	0
120189	SOFTWARE CNC - SOLIDWORKS	4431	4 049,50	4 049,50	6230	20200473	2 803,50	3 426,50	856,63	0
40085	SOFTWARE CNC - AUTO CAD	4431	7 005,80	7 005,80	7005,8	20200111	3 152,61	3 853,19	963,30	0
110295	SOFTWARE CNC - POWERMILL	4431	19 117,44	19 117,44	19117,44	20200428	8 602,85	10 514,59	2 628,65	0
90082	SOFTWARE RGPD - MODULO RGPD	4431	361,29	361,29	361,29	20200294	162,58	198,71	49,68	0
100008	acessos Elo de RFID e TAG de RFID	4431	2 550,75	2 550,75	2550,75	20200337	1 147,84	1 402,91	350,73	0
70167	central telefónica	4332	883,47	883,47	883,47	20200232/3/4/5	397,55	485,92	121,48	0
70156	central telefónica	4332	73,18	73,18	73,18	20200222	32,93	40,25	10,06	0
80087	central telefónica	4332	11 900,00	11 900,00	11900	20200283	5 355,00	6 545,00	1 636,25	0
90227	central telefónica	433211	243,74	243,74	243,74	20200326/7	109,68	134,06	33,51	0
30104	Paquímetros digitais ip67	433211	571,25	571,25	571,25	2020089	257,06	314,19	78,55	0
100237	Paquímetros digitais ip67	433211	233,95	233,95	233,95	20200388	105,28	128,67	32,17	0
RFAI 2020									6 761,00	
10153	SOFTWARE CNC - POWERMILL	4431	5 880,00	5 880,00	5880	20210021	2 646,00	3 234,00	808,50	0
RFAI 2021									808,50	
Total			61 966,41	61 966,41	61 966,41		27 884,88	34 081,54	9 151,61	0,00

Pelo exposto, tendo em conta que os valores das dotações de RFAI 2019, 2020 e 2021 ainda não foram deduzidos, e o valor da dotação de RFAI 2018 ainda não foi totalmente deduzido, terão de ser corrigidos os seus saldos pelos montantes acima referidos, ou seja, saldo em reporte e a reportar de benefício do RFAI 2018 em 631,23 €, do RFAI 2019 em 950,89 €, do RFAI 2020 em 6.761,00 € e dotação do benefício e saldo a reportar do RFAI 2021 em 808,50 €.

vi.2) Projeto de investimento n.º ...

Na sequência da candidatura apresentada ao Programa Operacional do Centro, apoiada pelo FEDER, candidatura n.º.../SI/2018, foi celebrado o termo de aceitação com o SP no qual consta na cláusula primeira que

“(...) tem por objeto a concessão de um incentivo financeiro para aplicação na execução, pelo beneficiário do projeto de investimento n.º ... com um montante de investimento elegível

global de 1.620.143,71 euros (...). O período de execução deste investimento decorre entre 2019-05-01 e 2020-12-31”.

Na cláusula terceira refere que:

“O incentivo total a atribuir, (...) reveste a seguinte forma:

- a) Incentivo FEDER não reembolsável no montante de 470.364,30 Euros (...). O incentivo FEDER corresponde à aplicação da taxa média de 29,03% sobre o montante das despesas consideradas elegíveis, calculada nos termos do estabelecido no artigo 31º do RECI, na sua atual redação”.

Acresce que, conforme indicado pelo IAPMEI, na decisão intercalar de pagamento datada de 2021-06-09, “A entidade beneficiária solicitou a prorrogação da data de conclusão para 31-07-2021, aprovada em 01-02-2021.”, e, na decisão de calendarização de 2021-11-03 consta que “(...) neste enquadramento e considerando tratar-se de um curto período de tempo (2 meses) e face à taxa de execução do investimento, consideramos fundamentada a possibilidade de fixação de uma calendarização compatível com novas expetativas para a realização do projeto ao abrigo dos impactos do COVID_19, pelo que se propõe a emissão de parecer favorável para uma prorrogação de mais 2 meses, até 30-09-2021.”.

O valor dos investimentos comuns a este projeto de investimento considerado pelo SP para efeitos de RFAI, resulta da diferença entre o valor do bem e a dedução de uma comparticipação de 22,5% que considerou como incentivo financeiro, apurando assim a dotação para efeitos de RFAI aplicando a taxa de 25% a esse valor.

Atendendo a que o projeto de investimento nº ... beneficiará de um incentivo financeiro não reembolsável de 29,03% sobre o valor de aquisição dos bens de investimento e o limite máximo aplicável aos auxílios estatais com finalidade regional para o SP é de 35%, a taxa de auxílio disponível para os benefícios fiscais sobre o investimento elegível total do projeto, é o diferencial entre 35% e 29,03%, ou seja, de apenas 5,97%, não podendo o SP usufruir da totalidade da dotação do benefício fiscal do RFAI que considerou nesses períodos (2019, 2020 e 2021), relativos ao mesmo investimento.

Contudo, atendendo a que o SP ainda não deduziu qualquer montante de dotação destes períodos e à necessidade de atualização dos montantes deduzidos para se aferir da taxa de auxílio efetivamente utilizada, não se irão efetuar quaisquer ajustamentos no período de

2021, à respetiva dotação e saldos em reporte de 2019 e 2020, ficando o SP alertado para o excesso da dotação declarada e para a necessidade de repor benefício quando ultrapassar a respetiva taxa máxima de auxílio de 35%.

Resumo correções em sede de RFAI - ponto V.1.2.1

Face ao exposto nos subpontos anteriores, segue quadro resumo com os valores declarados e corrigidos no âmbito do RFAI, dos saldos em reporte para 2021 e da dotação deste período

Período	Saldo não deduzido no período anterior DECLARADO	Saldo não deduzido no período anterior CORRIGIDO	Dotação do período DECLARADA	Dotação do período CORRIGIDA
2021			271.797,00 €	251.957,35
2020	324.542,54 €	195.724,99 €	0,00 €	0,00 €
2019	256.490,76 €	207.579,71€	0,00 €	0,00 €
2018	585.164,80 €	551.169,21 €	0,00 €	0,00 €
2017	258.563,19 €	258.563,19 €	0,00 €	0,00 €
2016	141.167,91 €	141.167,91 €	0,00 €	0,00 €

Correções RFAI 2021: 19.031,15 € + 808,50 €

Correções RFAI 2020: 122.056,55 € + 6.761,00 €

Correções RFAI 2019: 47.960,16 € + 950,89 €

Correções RFAI 2018: 33.364,36 € + 631,23 €

Consequentemente, será de ajustar os respetivos saldos a reportar para 2022, na declaração Mod. 22 de 2021 e na declaração Mod. 22 de 2022.

De notar ainda que, atendendo ao aumento de coleta do IRC resultante das correções à matéria coletável propostas, também o benefício fiscal no âmbito do RFAI, dedutível à mesma, poderá nesse caso ser superior. Em face da coleta corrigida final, deverão ser ajustados os montantes deduzidos, nos termos do artigo 23.º n.º 2 alínea b) do CFI.

(...)

X. Direito de Audição

(...)

X.3) – Apreciação do direito de audição:

(...)

Das alegações apresentadas e dos elementos que juntou em sede de direito de audição, há a referir o seguinte:

(...)

Em sede de IRC – Matéria Coletável

Quanto ao ponto V.1.1.2 do projeto de relatório da inspeção tributária, e conforme já explanado, verificou-se a contabilização de gastos na conta 622613 – “conservação merc. Nacional – equip. básico”, mas analisado o conteúdo das faturas de suporte a esses registos contabilísticos, a AT considera que não se trata de gastos do período com uma mera conservação de equipamentos básicos, cuja utilização se esgota num único exercício. Da análise à natureza do serviço prestado percebe-se que se trata de aquisição de ativos cuja utilização não se esgota num só período de tributação, sendo ativos fixos tangíveis e não gastos a considerar integralmente no período de 2021.

Embora aceitando a referida correção proposta, manifestando a intenção da sua regularização, o SP vem agora alegar em sede de direito de audição que “propõe assim a AT que os referidos gastos sejam “capitalizados” no balanço da Exponente, juntamente com os ativos a que dizem respeito, sendo depreciados conjuntamente com estes. (...) entende a Exponente que os mesmos deverão ser considerados como investimentos elegíveis para efeitos do apuramento do Benefício Fiscal do RFAI, no exercício de 2021.”

Acrescenta que, (...) tratando-se de investimentos com ativos fixos tangíveis (i) afetos à exploração da Exponente, (ii) adquiridos em estado novo, (iii) não dizendo respeito a adiantamentos e verificando-se os demais requisitos previstos no artigo 22º do Código Fiscal do Investimento (“CFI”) – como a própria AT pôde verificar no âmbito do procedimento de inspeção tributária -, estes gastos deverão ser considerados como

aplicações relevantes para efeitos do apuramento do referido benefício fiscal no exercício em que ocorreram – exercício de 2021.(...)”.

Acerca destas alegações há a referir o seguinte:

O n.º 5 do art.º 22.º do CFI, dispõe que “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”. (sublinhado e negrito nosso)

Ora, o sujeito passivo não adicionou estes valores ao seu ativo fixo tangível, tendo classificado as despesas como gastos de conservação e reparação de equipamento básico, pelo que, não se poderá atender ao pretendido pelo sujeito passivo. Estas aquisições não constam contabilizadas no seu ativo fixo tangível, tendo sido contabilizadas como gastos do período.

Acresce que, caso as prestações de serviços se reportem a alterações em equipamentos já existentes, e não em novos equipamentos adquiridos em estado novo, mesmo se tivessem sido contabilizadas como ativos fixos, o que não é o caso em apreço, ainda assim, também não seriam elegíveis para efeitos de RFAI, pelo não cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 artigo 22.º do CFI.

Mais, de acordo com a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), consta na alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º que “Para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento: (...) d) 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”. (negrito e sublinhado nosso). Ainda que estas aquisições tivessem sido contabilizadas como ativos fixos, o que não é o caso em apreço, teriam de se integrar no âmbito do investimento inicial, o que também não foi

demonstrado, aliás, foi o próprio sujeito passivo que classificou as aquisições como meras despesas de conservação e reparação de equipamentos, desconsiderando-as enquanto investimento inicial. Veja-se por exemplo o caso da fatura nº FAC 2019/491 da entidade E... Lda, no montante de 14.920,00, relativa a -“Furo para captação de água com tubo p.v.c. 140mm com 320 metros (...) alargamento e isolamento superficial com tubo PVC 200mm”. Por si só, verifica-se que a aquisição não consubstancia um gasto integral do período, porquanto a sua utilização não se esgota no mesmo, mas dificilmente se extrai que corresponda a um investimento inicial elegível para RFAI.

A não aceitação fiscal do gasto integral destas aquisições por respeito ao normativo contabilístico e fiscal, conforme fundamentado no ponto V.1.1.2., não conduz por si só à consideração das despesas como aquisições elegíveis para o RFAI, pois este benefício tem condições subjacentes, conforme exposto.

Deste modo, e após análise do direito de audição, é de manter a correção proposta em sede de matéria coletável em IRC, no ponto V.1.1.2 do projeto relatório da inspeção tributária e não se procede a qualquer alteração a favor do sujeito passivo, no montante declarado de dotação do RFAI 2021, contrariamente ao que vem solicitar e alegar em direito de audição.

(...)

X.4. – Conclusão

(...)

Atendendo às correções propostas e mantidas após análise do direito de audição e não regularizadas pelo sujeito passivo (vide ponto XI), será elaborado documento de correção do IRC, de forma a refletir as correções do ponto V.1.2., resultando na correção final do quadro 074 do anexo D da Modelo 22 abaixo discriminada, atendendo ao acréscimo de benefício de RFAI de 2018 deduzido pelo sujeito passivo, no montante de 9.077,71 €, em resultado das regularizações voluntárias efetuadas.

RFAI - REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO					
Diploma	Período a que respeita o benefício	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
	742 2016	141 167,91		107 042,90	34 125,01
	742 2017	258 563,19		158 709,37	99 853,82
	742 2018	551 169,21		60 744,18	490 425,03
	742 2019	207 579,71			207 579,71
	742 2020	195 724,99			195 724,99
	742 2021		251 957,35		251 957,35
	Total	1 354 205,01	251 957,35	326 496,45	1 279 665,91

Ainda conforme referido no projeto de correções, será de ajustar os respetivos saldos a reportar para 2022 também na declaração Mod.22 desse período, sendo elaborado um documento de correção simplificado visando o mero ajustamento dos saldos resultantes das correções no âmbito deste procedimento inspetivo, conforme quadro resumo abaixo:»

Diploma	Período a que respeita o benefício	Saldo não deduzido no período anterior	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
		Declarado pelo SP	Corrigido	Declarado pelo SP	Declarado pelo SP	Corrigido
	742 2016	34 125,01	34 125,01			34 125,01
	742 2017	99 853,82	99 853,82		65 072,54	34 781,28
	742 2018	533 498,33	490 425,03		65 072,53	425 352,50
	742 2019	256 490,76	207 579,71			207 579,71
	742 2020	324 542,54	195 724,99			195 724,99
	742 2021	271 797,00	251 957,35			251 957,35
	743 2022			415 114,54		415 114,54
	Total	1 520 307,46	1 279 665,91	415 114,54	130 145,07	1 564 635,38

H) Em consequência da inspeção, foram propostas as seguintes correções em sede de IRC:

- € 37.823,74, de Correções aritméticas à matéria coletável;
- € 231.563,84, referente a Correções aritméticas ao imposto relacionadas com o apuramento relativo ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), relativo aos períodos de 2018 a 2021; e
- € 1.134,72, de Imposto em falta correspondente à Derrama Estadual,

conforme se evidencia na seguinte Tabela [cf. artigo 25º do PPA]:

Ponto do relatório		Descrição sucinta	Valor (€)
Correções aritméticas à matéria tributável			
V.1.1.1		Benefício fiscal (dedução ao rendimento tributável) – Majoração dos encargos da criação líquida de emprego	664,18
V.1.1.2		Gastos não aceites fiscalmente com a conservação e reparação	37.159,56
Total			37.823,74
Correções aritméticas ao imposto			
V.1.2.1, ii)		Dedutibilidade Benefício fiscal (dedução à coleta) – RFAI – Dotação do período de 2021 indevidamente considerado	19.031,15
V.1.2.1, i), iii)		Dedutibilidade Benefício fiscal (dedução à coleta) – RFAI – Saldo em reporte indevidamente considerado relativo a 2020.	122.056,55
V.1.2.1, i), iv)		Dedutibilidade Benefício fiscal (dedução à coleta) – RFAI – Saldo em reporte indevidamente considerado relativo a 2019.	47.960,16
V.1.2.1, i), v)		Dedutibilidade Benefício fiscal (dedução à coleta) – RFAI – Saldo em reporte indevidamente considerado relativo a 2018.	33.364,36
V.1.2.1, vi)		Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – RFAI – Projeto 41293 - Saldo em reporte indevidamente considerado relativo a 2018	631,23
V.1.2.1, vi)		Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – RFAI – Projeto 41293 - Saldo em reporte indevidamente considerado relativo a 2019	950,89
V.1.2.1, vi)		Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – RFAI – Projeto 41293 - Saldo em reporte indevidamente considerado relativo a 2020	6.761,00
V.1.2.1, vi)		Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – RFAI – Projeto 41293 - Saldo em reporte indevidamente considerado relativo a 2021	808,50
Total			231.563,84
Apuramento do Resultado Tributário Declarado corrigido			
IX.1		Derrama Estadual	1.134,72

- I) Em sede do exercício do direito de audição prévia, a Requerente aceitou a proposta de correções aritméticas à matéria coletável, no montante de € 37.823,74 e da correção relativa à Derrama Estadual, no valor de € 1.134,72. Nessa sequência tais valores integraram o acordo de regularização previsto nos artigos 58.º e 58.º-A, n.º 6, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (“RCPITA”), concretizado no ato de liquidação n.º 2023..., emitido em 2023-07-26, que foi objeto de contestação no Processo arbitral n.º 937/2023-T, que julgou pela sua não impugnabilidade.
- J) Assim, na sequência daquele acordo, a Requerente apresentou declaração de rendimentos Modelo 22, com referência ao período de tributação de 2021, na qual

procedeu à regularização da referida verba de € 37.823,74, conforme detalhado nas seguintes tabelas: [cf. Anexo 9 ao doc. 4 junto com o PPA]

Item Rel.	Descrição	Valores
V.1.1.1 e XI.	Benefício Fiscal – Dedução rendimento coletável – Majoração dos encargos da criação de emprego	664,18€
V.1.1.2 e XI.	Gastos não aceites fiscalmente com conservação e reparação	37.159,56€
-	Total das regularizações aritméticas à matéria tributável	37.823,74€

Apuramento do Resultado Tributário Declarado Corrigido		
Nº	Descrição	Valor (eur)
1	Resultado tributável declarado pelo sujeito passivo	1.514.244,76€
2	Total das regularizações à matéria tributável do ano	37.823,74€
3	Resultado Tributário Regularizado (=1 + 2)	1.552.068,50€

- K)** Também na sequência do referido acordo, a Requerente procedeu à regularização da correção proposta em sede da derrama estadual no valor de € 1.134,72. [cf. Anexo 9 ao doc. 4 junto com o PPA e artigo 202º do PPA]
- L)** No tocante às correções efetuadas pela AT e não aceites pela Requerente, foi emitida a liquidação adicional n.º 2023..., objeto de contestação agora em análise. Encontram-se, assim, a ser sindicadas nos presentes autos as correções no valor total de € **231.563,84**, relativas às dotações do RFAI, como se detalha na seguinte tabela:

Item Rel.	Descrição	Valores
V.1.2.1.i), ii)	Benefícios Fiscais à coleta – RFAI –Valor de dotação do período de 2021 indevidamente considerado	19.031,15€
V.1.2.1.i), iii)	Benefícios Fiscais à coleta – RFAI - Saldo em reporte indevidamente considerado - RFAI 2020	122.056,55 €
V.1.2.1.i), iv)	Benefícios Fiscais à coleta – RFAI - Saldo em reporte indevidamente considerado - RFAI 2019	47.960,16€
V.1.2.1.i), v)	Benefícios Fiscais à coleta – RFAI - Saldo em reporte indevidamente considerado - RFAI 2018	33.364,36€
V.1.2.1.vi)	Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – Projeto 41293 - Saldo em reporte indevidamente considerado - RFAI 2018	631,23€
V.1.2.1.vi)	Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – Projeto 41293 - Saldo em reporte indevidamente considerado - RFAI 2019	950,89€
V.1.2.1.vi)	Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – Projeto 41293 - Saldo em reporte indevidamente considerado - RFAI 2020	6.761,00€
V.1.2.1.vi)	Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – Projeto 41293 – Dotação indevidamente considerada - RFAI 2021	808,50€
-	Total do ano	231.563,84€

M) A Requerente foi notificada em 2023-12-27 da liquidação adicional de IRC n.º 2023 8500030402, referente ao período de tributação de 2021, com o seguinte teor e fundamentação: [cf. doc. 2 junto com o PPA e doc. 1 do Processo Administrativo]

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC

N.º DA COMPENSAÇÃO	IDENTIFICAÇÃO FISCAL	PERÍODO		DATA ACERTO CONTAS		N.º LIQUIDAÇÃO		DATA LIQUIDAÇÃO																																																																																																																																	
		2021	2023-12-07	2023	2023-12-05																																																																																																																																				
2023																																																																																																																																									
PREJUÍZO FISCAL		€ 0,00																																																																																																																																							
		<table border="1"> <thead> <tr> <th>N.º</th> <th>Descrição</th> <th>Importâncias Liq. Anterior</th> <th>Importâncias Corrigidas</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>Materia coletável não isenta</td><td>€ 1.552.068,50</td><td>€ 1.552.068,50</td></tr> <tr><td>2</td><td>Materia coletável-regime especial</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>3</td><td>Coleta - regime geral-1ºescalão</td><td>€ 4.250,00</td><td>€ 4.250,00</td></tr> <tr><td>4</td><td>Coleta - regime geral-2ºescalão</td><td>€ 320.684,39</td><td>€ 320.684,38</td></tr> <tr><td>5</td><td>Coleta - outras taxas</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>6</td><td>Coleta à taxa da R.A. Açores</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>7</td><td>Coleta à taxa da R.A. Madeira</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>8</td><td>Derrama estadual</td><td>€ 1.562,06</td><td>€ 1.562,06</td></tr> <tr><td>9</td><td>Coleta total (3+4+5+6+7+8)</td><td>€ 326.496,45</td><td>€ 326.496,44</td></tr> <tr><td>10</td><td>Dupla trib. jurídica internacional</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>11</td><td>Dupla trib. económica internacional</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>12</td><td>Benefícios fiscais</td><td>€ 326.496,44</td><td>€ 326.496,44</td></tr> <tr><td>13</td><td>AIMI</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>14</td><td>Pagamento especial por conta</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>15</td><td>Total deduções (10+11+12+13+14)</td><td>€ 326.496,44</td><td>€ 326.496,44</td></tr> <tr><td>16</td><td>Resultado da liquidação</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>17</td><td>Retenções na fonte</td><td>€ 9.042,29</td><td>€ 9.042,29</td></tr> <tr><td>18</td><td>Pagamentos por conta/Autónomos</td><td>€ 72.153,00</td><td>€ 72.153,00</td></tr> <tr><td>19</td><td>Pagamentos adicionais por conta</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>20</td><td>IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)+0</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>21</td><td>IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)+0</td><td>€ 81.195,28</td><td>€ 81.195,29</td></tr> <tr><td>22</td><td>IRC de períodos anteriores</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>23</td><td>Reposição de benefícios fiscais</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>24</td><td>Derrama municipal</td><td>€ 7.760,34</td><td>€ 7.760,34</td></tr> <tr><td>25</td><td>Dupla trib. jurídica internacional-CDT</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>26</td><td>Tributações autónomas</td><td>€ 6.944,18</td><td>€ 6.944,18</td></tr> <tr><td>27</td><td>Juros compensatórios</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>28</td><td>Juros indemnizatórios</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>29</td><td>Juros de mora</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>30</td><td>Total pagam. dif.frac. (art.º 83º CIRCI)</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> <tr><td>31</td><td>Pagamento de autoliquidação</td><td>€ 0,00</td><td>€ 0,00</td></tr> </tbody> </table>								N.º	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas	1	Materia coletável não isenta	€ 1.552.068,50	€ 1.552.068,50	2	Materia coletável-regime especial	€ 0,00	€ 0,00	3	Coleta - regime geral-1ºescalão	€ 4.250,00	€ 4.250,00	4	Coleta - regime geral-2ºescalão	€ 320.684,39	€ 320.684,38	5	Coleta - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00	6	Coleta à taxa da R.A. Açores	€ 0,00	€ 0,00	7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	€ 0,00	€ 0,00	8	Derrama estadual	€ 1.562,06	€ 1.562,06	9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	€ 326.496,45	€ 326.496,44	10	Dupla trib. jurídica internacional	€ 0,00	€ 0,00	11	Dupla trib. económica internacional	€ 0,00	€ 0,00	12	Benefícios fiscais	€ 326.496,44	€ 326.496,44	13	AIMI	€ 0,00	€ 0,00	14	Pagamento especial por conta	€ 0,00	€ 0,00	15	Total deduções (10+11+12+13+14)	€ 326.496,44	€ 326.496,44	16	Resultado da liquidação	€ 0,00	€ 0,00	17	Retenções na fonte	€ 9.042,29	€ 9.042,29	18	Pagamentos por conta/Autónomos	€ 72.153,00	€ 72.153,00	19	Pagamentos adicionais por conta	€ 0,00	€ 0,00	20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)+0	€ 0,00	€ 0,00	21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)+0	€ 81.195,28	€ 81.195,29	22	IRC de períodos anteriores	€ 0,00	€ 0,00	23	Reposição de benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00	24	Derrama municipal	€ 7.760,34	€ 7.760,34	25	Dupla trib. jurídica internacional-CDT	€ 0,00	€ 0,00	26	Tributações autónomas	€ 6.944,18	€ 6.944,18	27	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 0,00	28	Juros indemnizatórios	€ 0,00	€ 0,00	29	Juros de mora	€ 0,00	€ 0,00	30	Total pagam. dif.frac. (art.º 83º CIRCI)	€ 0,00	€ 0,00	31	Pagamento de autoliquidação	€ 0,00	€ 0,00
N.º	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas																																																																																																																																						
1	Materia coletável não isenta	€ 1.552.068,50	€ 1.552.068,50																																																																																																																																						
2	Materia coletável-regime especial	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
3	Coleta - regime geral-1ºescalão	€ 4.250,00	€ 4.250,00																																																																																																																																						
4	Coleta - regime geral-2ºescalão	€ 320.684,39	€ 320.684,38																																																																																																																																						
5	Coleta - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
6	Coleta à taxa da R.A. Açores	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
8	Derrama estadual	€ 1.562,06	€ 1.562,06																																																																																																																																						
9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	€ 326.496,45	€ 326.496,44																																																																																																																																						
10	Dupla trib. jurídica internacional	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
11	Dupla trib. económica internacional	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
12	Benefícios fiscais	€ 326.496,44	€ 326.496,44																																																																																																																																						
13	AIMI	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
14	Pagamento especial por conta	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
15	Total deduções (10+11+12+13+14)	€ 326.496,44	€ 326.496,44																																																																																																																																						
16	Resultado da liquidação	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
17	Retenções na fonte	€ 9.042,29	€ 9.042,29																																																																																																																																						
18	Pagamentos por conta/Autónomos	€ 72.153,00	€ 72.153,00																																																																																																																																						
19	Pagamentos adicionais por conta	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)+0	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)+0	€ 81.195,28	€ 81.195,29																																																																																																																																						
22	IRC de períodos anteriores	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
23	Reposição de benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
24	Derrama municipal	€ 7.760,34	€ 7.760,34																																																																																																																																						
25	Dupla trib. jurídica internacional-CDT	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
26	Tributações autónomas	€ 6.944,18	€ 6.944,18																																																																																																																																						
27	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
28	Juros indemnizatórios	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
29	Juros de mora	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
30	Total pagam. dif.frac. (art.º 83º CIRCI)	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
31	Pagamento de autoliquidação	€ 0,00	€ 0,00																																																																																																																																						
		VALOR A REEMBOLSAR:						€ 66.490,77																																																																																																																																	

NOTA: A Demonstração de Acerto de contas segue em separado.

“Fundamentação

Apuramento proveniente de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) decorrente do procedimento de Inspeção, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2022..., no âmbito do qual foi remetida a respetiva fundamentação, constante do Relatório Final de Inspeção Tributária.

Notificação

Fica notificado(a) da liquidação do IRC relativa ao período acima identificado, conforme nota demonstrativa. Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do Código do IRC e 70.º e 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

A presente notificação considera-se efetuada no décimo quinto (15.º) dia posterior ao primeiro dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização.”

- N)** A Requerente foi ainda notificada da demonstração de acerto de contas de IRC com o número 2023 ..., de 2023-12-07, de valor nulo.
- O)** De salientar que a liquidação adicional de IRC agora impugnada não altera o valor da anterior liquidação de IRC nº 2023..., uma vez que as correções controvertidas apenas têm reflexo nas dotações e saldos inscritos no “Anexo D - Benefícios Fiscais” da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 referente ao período de tributação de 2021. [cf. doc. 2 junto com o PPA e doc. 1 do Processo Administrativo]
- P)** Fundamentam as conclusões da AT o facto de no apuramento do RFAI terem sido considerados como aplicações relevantes a aquisição de ativos qualificados como de substituição, a construção de edifícios não fabris, a aquisição de casa de habitação e de terrenos rústicos, a reparação de equipamentos, a aquisição de mobiliário, alterações de equipamentos e o registo de marcas, no total de € 889.648,87, o que implicou correções em sede do RFAI no montante de **€ 222.412,22**. [cf. RIT: pontos V.1.2.1, i) e ii), V.1.2.1, i) e iii), V.1.2.1, i) e iv) e V.1.2.1, i) e v)]
- Q)** Mais concretamente, conforme expressa a Requerente, a AT elenca os seguintes investimentos que não considera como aplicações relevantes: [cf. artigo 34º do PPA]

Investimento	Período fiscal	Valor (EUR)
Investimentos de substituição	2021	11.208,90
	2020	234.592,50
	2019	14.000,00
	2018	17.435,55
Terreno perto da forjaria	2021	4.232,00
Novo Pavilhão	2021	60.683,70
	2020	253.633,71
	2019	175.640,64
Reparação de equipamentos	2019	2.200,00
Aquisição de casa de habitação e terrenos rústicos	2018	93.316,42
Aquisição de mobiliário e alterações de equipamentos	2018	17.755,39
Registo de marcas	2018	4.950,06

R) Para melhor ilustração, elabora este Tribunal o seguinte quadro representativo das correções do RFAI efetuadas pela AT:

Investimento	Período de tributação	Valor dos investimentos não aceites pela AT como aplicações relevantes (€)	Correção do RFAI [25% x valor não aceite] (€)
[1] Investimentos de substituição	2021	11.208,90	2.802,23
	2020	234.592,50	58.648,12
	2019	14.000,00	3.500,00
	2018	17.435,55	4.358,89
Total [1]	-	277.236,95 [1]	69.309,24 [1]
[2] Terreno perto da forjaria	2021	4.232,00 [2]	1.058,00 [2]
[3] Novo Pavilhão	2021	60.683,70	15.170,92
	2020	253.633,71	63.408,43
	2019	175.640,64	43.910,16
Total [3]	-	489.958,05 [3]	122.489,51 [3]
[4] Reparação de equipamentos	2019	2.200,00 [4]	550,00 [4]
[5] Aquisição de casa de habitação e terrenos rústicos	2018	93.316,42 [5]	23.329,10 [5]
[6] Aquisição de mobiliário e alterações de equipamento	2018	17.755,39 [6]	4.438,85 [6]
[7] Registo de marcas	2018	4.950,06 [7]	1.237,51 [7]
TOTAL = SOMA DE [1] a [7]	-	889.648,87	222.412,22

S) Na correção no montante total de € 231.563,84 encontra-se incluída a correção no valor de € **9.151,62**, referente à ultrapassagem dos limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional. Valor que corresponde aos investimentos efetuados pela Requerente que esgotaram os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais por

terem beneficiado de outros apoios do Estado por via da contratualização de subsídios, como se refere na seguinte tabela: [cf. RIT: pontos V.1.vi) e V.1.2.1]

Período de tributação	Correção na dotação do RFAI (€)
2021	808,50
2020	6.761,00
2019	950,89
2018	631,23
Total	9.151,62

Tendo em conta que os valores das dotações de RFAI de 2019, 2020 e 2021 não foram utilizados, e que o valor da dotação de 2018 não foi totalmente deduzido, a AT refere que terão de ser corrigidos **os saldos** pelos montantes acima referidos.

T) Assim, a AT efetuou as seguintes correções em sede do RFAI relativas aos períodos de 2018 a 2021:

– Correções RFAI 2021:

$$2.802,23 + 1.058,00 + 15.170,92 + 808,50 = \mathbf{19.839,65}$$

– Correções RFAI 2020:

$$58.648,12 + 63.408,43 + 6.761,00 = \mathbf{128.817,55}$$

– Correções RFAI 2019:

$$3.500,00 + 43.910,16 + 550,00 + 950,89 = \mathbf{48.911,05}$$

– Correções RFAI 2018:

$$4.358,89 + 23.329,10 + 4.438,85 + 1.237,51 + 631,23 = \mathbf{33.995,58}$$

– **Total das correções às dotações do RFAI:**

$$19.839,65 + 128.817,55 + 48.911,05 + 33.995,58 = \mathbf{231.563,83}$$

Período	Saldo não deduzido no período anterior	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dotação do período
	DECLARADO	CORRIGIDO	DECLARADA	CORRIGIDA
2021			271.797,00 €	251.957,35
2020	324.542,54 €	195.724,99 €	0,00 €	0,00 €
2019	256.490,76 €	207.579,71€	0,00 €	0,00 €
2018	585.164,80 €	551.169,21 €	0,00 €	0,00 €
2017	258.563,19 €	258.563,19 €	0,00 €	0,00 €
2016	141.167,91 €	141.167,91 €	0,00 €	0,00 €

Correções RFAI 2021: 19.031,15 € + 808,50 €

Correções RFAI 2020: 122.056,55 € + 6.761,00 €

Correções RFAI 2019: 47.960,16 € + 950,89 €

Correções RFAI 2018: 33.364,36 € + 631,23 €

- U) Como consta do RIT, as referidas correções foram efetuadas na sequência da análise aos investimentos que o sujeito passivo considera para efeitos do RFAI. A análise efetuada aos mapas de mais/menos – valias dos anos de 2018 a 2021, permitiu verificar que o sujeito passivo alienou alguns ativos fixos já mais antigos e adquiriu outros, semelhantes ou mesmo mais modernos, o que, no entender da AT, indicia tratar-se de substituição de equipamentos e não de adições de equipamentos. A AT refere que um investimento inicial de aumento da capacidade instalada, não se pode consubstanciar em investimentos de substituição, pois não aumentam a capacidade, apenas repõem e recorda que, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 22.º do CFI, apenas se considera investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis [...], ou seja, apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em "adições", excluindo, portanto, os investimentos de substituição. A AT faz notar ainda que o sujeito passivo pode ter em curso investimentos no âmbito do aumento da sua capacidade produtiva em conjunto com investimentos de "mera" reparação e/ou substituição de ativos fixos já existentes, investimentos correntes no âmbito da atividade normal do sujeito passivo, que não se enquadram no projeto de

- investimento de aumento da capacidade, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015.
- V) Relativamente aos períodos de tributação de 2021 a 2018, solicitada a informação acerca da descrição do investimento inicial, objetivos, áreas de intervenção e principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015 de 21 de setembro, a Requerente informou expressamente que os investimentos tiveram *«por objetivo o aumento de capacidade e diversificação da produção, com vista ao aumento da sua capacidade produtiva e consequente aumento / melhoria da oferta de novos produtos.»*
- W) Também em relação a cada período de tributação de 2021 a 2018, a Requerente exibiu um ficheiro em PDF, denominado “Benefício RFAI_AFT 2021 e sucessivamente 2020 / 2019 / 2018”, o qual discrimina todos os investimentos que considerou como elegíveis, identificando o n.º do registo na contabilidade (diário e n.º interno), n.º do bem do ativo fixo, descrição, data de utilização, valor contabilístico e valor considerado para efeitos de RFAI.
- X) No mesmo ficheiro, o SP, identifica também outros auxílios do Estado concedidos para alguns desses investimentos, que foram considerados para efeitos de RFAI. Para esses investimentos, o valor considerado pelo SP para efeitos de RFAI, foi o valor de aquisição do bem, deduzido do valor das participações obtidas no âmbito dos outros auxílios do Estado.
- Y) Em relação aos investimentos referentes ao “Novo Pavilhão Social”, o sujeito passivo registou a 2021-12-31, no diário 0002, n.º interno ... a débito da conta 432111 – Edifícios e outras construções – merc. Nac. DIVERSOS o montante de € 489.741,05, por contrapartida de crédito na conta 453143 – Act. Tang. curso – NOVO PAVILHÃO SOCIAL. Analisado o documento de suporte a esse registo contabilístico, trata-se de uma listagem interna denominada “NOVO PAVILHÃO SOCIAL – 453143”, com a discriminação das faturas suportadas com a construção do pavilhão social, desde 2019-01-30 a 2021-11-30, as quais totalizam € 489.741,05, valor que inclui € 60.683,70

relativo a faturas contabilizadas no ano de 2021. A referida listagem contém na última página a menção “obra concluída em 31.12.2021”.

No decurso da inspeção foi efetuada uma visita às instalações do sujeito passivo, guiada pelo Sr. B... tendo-se visitado todos os pavilhões existentes à data. Nessa visita verificou-se a existência de um pavilhão, denominado pelo SP de “pavilhão social”, constituído por diversos espaços amplos: - uma área constituída por uma sala ampla com diversas mesas e cadeiras, e que funcionava como o local de refeitório para os funcionários da empresa A..., SA; - outro espaço amplo, constituído por diversas casas de banho, inclusive espaços para duches; - uma outra área ampla, com bancadas e, à data, com alguns equipamentos de cozinha, nomeadamente diversos micro-ondas. De acordo, com a informação dada pelo Sr. B..., o espaço, à data, servia para os funcionários prepararem o aquecimento das suas refeições e o local já incluía todas as pré-instalações necessárias para a eventual instalação de uma cozinha, caso no futuro se optasse por essa via.

- Z)** Em 2025-03-13, a Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa contra o mencionado ato de liquidação n.º 2023..., emitido em 2023-12-07 e notificado à Requerente em 2023-12-27, na parte em que o mesmo reflete as correções efetuadas pela Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da já mencionada ordem de serviço OI2022..., que não foram aceites pela Requerente, concretamente as derivadas da aplicação do RFAI, no montante de € 231.563,84. [cf. doc. 1 junto com o PPA e ponto I.1. da Resposta]
- AA)** Em 2025-09-26, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem aos presentes autos e que tem por objeto a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e a anulação do ato tributário de liquidação adicional n.º 2023....

2. 2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos dados como provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos e tendo presente a ausência de contestação especificada pelas partes, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

3. DO VALOR DO PEDIDO

3.1. RFAI, no total de **€ 9.151,62**, correspondente aos investimentos que esgotaram os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais por terem beneficiado de outros apoios do Estado por via da contratualização de subsídios.

Nos artigos 172º a 175º do PPA, a Requerente declara expressamente aceitar as correções promovidas pela AT, resultantes de violação dos limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional, referentes aos saldos a reportar do RFAI, no montante de € 9.151,62.

Com efeito, no artigo 175º do PPA a Requerente refere que:

«175º

No que respeita à mencionada proposta de correção feita pela AT relativamente ao projeto n.º 41293, a Requerente declara aceitar e proceder aos ajustamentos às dotações do RFAI de 2018 (no montante de EUR 631,23), 2019 (no montante de EUR 950,89), 2020 (no montante de EUR 6.761) e de 2021 (no montante de EUR 808,50).»

Os valores indicados pela Requerente completam a verba de € 9.151,62.

Porém, mais adiante no artigo 210º do PPA, a Requerente diz já não aceitar aquelas correções, nos seguintes termos:

«210º

Não poderá ainda aceitar as correções relativas aos limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional, os quais se traduzem nos seguintes impactos na dotação de RFAI entre 2018 e 2021:»

A AT, na sua Resposta, interpreta este facto como um eventual lapso, interpretação que este tribunal acompanha tanto mais que, no referido artigo, a Requerente não apresenta argumentos ou provas que justifiquem a não aceitação das correções.

3.2. RFAI no total de € 18.863,48, correspondente ao valor dos investimentos corrigidos de € 75.453,87, que a Requerente declarou expressamente aceitar como dizendo respeito a investimentos que a AT considerou não elegíveis.

1º) Desde logo, no artigo 36º do PPA a Requerente refere o seguinte:

«36º

(...) são aceites pela Requerente as correções relativas ao “Terreno perto da forjaria” no montante de Euro 4.232, “Reparação de equipamentos” no montante de Euro 2.200, “Aquisição de mobiliário e alterações de equipamentos” no montante de Euro 17.755,39, “Registo de marcas” no montante de Euro 4.950,06.»

E, nos artigos 204º, 205º e 206º do PPA, a Requerente volta a expressar a sua vontade, já referida no artigo 36º do PPA, acima transcrito, de aceitar as correções efetuadas pela AT relativas a “Registo de marcas”, a “Aquisição de mobiliário e alterações de equipamentos”, a “Reparações de equipamentos” e ao “Terreno da forjaria”, nos seguintes termos:

«204º

*Declara ainda aceitar as correções relativas a “registo de marcas” (no montante de EUR 4.950,06), bem como a “Aquisição de mobiliário e alterações de equipamentos” no valor de EUR 17.755,39, a qual se traduz num impacto no RFAI de 2018 no montante de **EUR 5.676,4.**»*

«205º

*Declara igualmente aceitar as correções relativas a “reparações de equipamentos” no montante de EUR 2.200, o qual resulta numa correção relativa ao RFAI de 2019 no montante de **EUR 550.**»*

«206º

*Por fim, declara aceitar as correções relativas ao “terreno da forjaria” (no montante de EUR 4.232,00), o qual resulta numa correção relativa ao RFAI do exercício de 2021 no montante de **EUR 1.058.**»*

- 2º) No artigo 163º do PPA, a propósito da aquisição de dois prédios rústicos (artigos matriciais ... e...), pelo valor de € 9.000,00 cada, e ainda de um imóvel urbano (artigo matricial ...), pelo valor de € 72.000,00, expressa o seguinte:

«163º

(...) embora reconheça a Requerente o argumento aduzido pela AT relativamente ao assunto em apreço, e bem assim aceitar a desconsideração do valor dos terrenos para efeitos de RFAI relativamente aos artigos matriciais ... e ..., não poderá esta aceitar este mesmo entendimento no que respeita ao artigo matricial ..., referente ao imóvel urbano.»

A Requerente, a este propósito, completa o seu raciocínio no artigo 203º do PPA, em que refere o seguinte:

«203º

No que respeita ao benefício fiscal relativo ao RFAI, a Requerente declara aceitar a não elegibilidade dos encargos incorridos com a aquisição dos terrenos inscritos nos artigos matriciais ... (no montante de Euro 9.000) e 2211 (no montante de Euro 9.000), a quota-parte relativa ao artigo matricial ... que se encontra afeta ao terreno (no montante de Euro 25.000) e, bem assim a fatura da Notária relacionada

com os imóveis já citados, o qual totaliza uma correção total de EUR 46.316,42 de investimentos, resultando numa correção do RFAI relativo ao exercício de 2018 de **EUR 11.579,11.**»

- 3º) Ou seja, dos € 889.648,87 de investimentos que a AT considerou não elegíveis, a Requerente aceita o valor de € 75.453,87 e, correspondentemente, dos € 222.412,22 de IRC que a AT considerou como correção à dotação do RFAI a Requerente aceitou o valor de € 18.863,48.

3.3. As correções aceites pela Requerente apresentam-se, assim, resumidamente, na seguinte tabela:

Investimento	Período de tributação	Valores dos investimentos não aceites pela AT (€)	Valores dos investimentos corrigidos aceite pela Requerente (€)	Correção do RFAI aceite pela Requerente [25% x valor do investimento corrigido aceite] (€)
[1] Investimentos de substituição	2021	11.208,90	-	-
	2020	234.592,50	-	-
	2019	14.000,00	-	-
	2018	17.435,55	-	-
Total [1]	-	277.236,95 [1]	-	-
[2] Terreno perto da forjaria	2021	4.232,00 [2]	4.232,00	1.058,00
[3] Novo Pavilhão	2021	60.683,70	-	-
	2020	253.633,71	-	-
	2019	175.640,64	-	-
Total [3]	-	489.958,05 [3]	-	-
[4] Reparação de equipamentos	2019	2.200,00 [4]	2.200,00	550,00
[5] Aquisição de casa de habitação e terrenos rústicos	2018	93.316,42 [5]	46.316,42	11.579,11
[6] Aquisição de mobiliário e alterações de equipamento	2018	17.755,39 [6]	17.755,39	4.438,85
[7] Registo de marcas	2018	4.950,06 [7]	4.950,06	1.237,51
TOTAL = SOMA DE [1] a [7]	-	889.648,87	75.453,87	18.863,48
[8] Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional – RFAI – Projeto 41293	2021	3.234,00	3.234,00	808,50
	2020	27.044,00	27.044,00	6.761,00
	2019	3.803,55	3.803,55	950,89
	2018	2.524,90	2.524,90	631,23
TOTAL [8]	-	36.606,45	36.606,45	9.151,62
TOTAL = SOMA DE [1] a [7] e [8]	-	926.255,32	84.605,49	28.015,10

3.4. Tendo havido aceitação expressa, inexistente controvérsia quanto a tais correções. Consequentemente, os montantes correspondentes não podem integrar a utilidade económica do pedido. [cf. ponto 11 da Resposta da Requerida ao Despacho arbitral proferido em 2026-02-03]

- 3.5.** O valor da causa deve refletir exclusivamente o montante efetivamente controvertido. A inclusão de valores aceites ou não impugnados viola o disposto no artigo 97.º-A do CPPT e no artigo 306.º do CPC. [cf. ponto 12 da Resposta da Requerida ao Despacho arbitral de 2026-02-03]
- 3.6.** Deste modo, tendo a Requerente aceite um total de € 28.015,10 de correções aritméticas ao RFAI, o valor a decidir ascende a € **203.548,74**, correspondente ao total das correções do RFAI efetuadas pela AT [€ 231.563,84] deduzido do valor das correções comprovadamente aceites pela Requerente [€ 28.015,10].
- 3.7.** Ou seja, apenas se encontram a ser objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, os investimentos relativos aos “Investimentos de substituição”, os encargos relativos ao “Novo Pavilhão”, bem como parte dos encargos suportados com a “Aquisição de casa de habitação”, como se resume no seguinte quadro:

Período de tributação	Investimentos	Valor da Correção	Valor Contestado	Valor do RFAI [25%]
	Investimentos de substituição [1]			
2021	Máquina de polir 11.208,90	11.208,90	11.208,90	2.802,22
2020	Máquina de abrir alvéolos ... type 98.735,00			24.683,75
	Máquina de afiar RSP 1B1S1P1L... 113.925,00			28.481,25
	Robô IRB 2400 21.932,50			5.483,12
		234.592,50	234.592,50	58.648,12
2019	Empilhador elétrico Linde 14.000,00	14.000,00	14.000,00	3.500,00
2018	Rebarbadora 1.570,00			392,50
	Empilhados elétrico Linde 14.000,00			3.500,00
	Computador 268,90			67,23
	Cisco sb switch 1.596,65			399,16
		17.435,55	17.435,55	4.358,89
	Novo Pavilhão [2]			

2021		60.683,70	60.683,70	15.170,92
2020		253.633,71	253.633,71	63.408,43
2019		175.640,64	175.640,64	43.910,16
		489.958,05	489.958,05	122.489,51
2018	Aquisição de casa de habitação [3]	72.000,00	47.000,00	11.750,00
	TOTAL [1] + [2] + [3]	839.195,00	814.195,00	203.548,74

4. MATÉRIA DE DIREITO

Na sequência de uma inspeção à Requerente, a AT efetuou várias correções em sede de IRC, relativas à desconsideração de ativos para efeitos de aplicação do benefício fiscal do RFAI, nos períodos de 2021 a 2018.

De realçar que, conforme se refere na Decisão Arbitral do CAAD, de 25 de junho de 2021 (Proc. n.º 574/2020-T), o processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os atos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento legal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos.

4.1. Objeto do processo

Através do presente processo arbitral a Requerente pretende contestar a legalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao período de tributação de 2021, na parte que concretizou as correções feitas pela inspeção tributária quanto aos montantes do benefício fiscal no âmbito do RFAI.

A Requerente concluiu o pedido de pronúncia arbitral com a formulação do seguinte pedido:

«Nestes termos e nos demais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, requer-se que se dignem a julgar totalmente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por fundado e provado, e, em consequência, que se dignem a:

- a) Declarar e ordenar a anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, nos termos supra;
- b) Declarar e ordenar a anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao ano de imposto de 2021, nos termos supra;
- c) Condenar a Requerida a rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com o ato tributário em crise, designadamente os respeitantes a exercícios anteriores, e a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário em crise não tivesse sido praticado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT;
- d) Condenar a Requerida ao pagamento das custas judiciais.»

4.2. Da legalidade do procedimento inspetivo sobre os períodos de tributação de 2018, 2019 e 2020

A Requerente argumenta que a liquidação de IRC é ilegal porque os SIT fizeram correções à dotação do benefício do RFAI referente aos anos de 2018 a 2020, apesar de nunca ter sido proferido despacho fundamentado a ampliar a extensão da inspeção, conforme exigido pelo artigo 15.º do RCPITA, sendo que a extensão do procedimento de inspeção não contemplava aqueles exercícios.

Em sentido oposto, defendeu a AT que não foi corrigida pelos SIT qualquer dotação do RFAI já deduzida em períodos anteriores, tendo apenas sido corrigida (e parcialmente) a dotação que transitou como saldo para o ano de 2021, por não ter sido deduzida nos períodos anteriores por insuficiência de coleta. Pelo que conclui que existe legitimidade por parte da AT de, no procedimento de inspeção tributária respeitante a 2021, corrigir os montantes do RFAI em saldo relativos aos exercícios de 2018, 2019 e 2020.

Nos termos do n.º 3 do artigo 23.º do Código Fiscal de Investimento, é dada ao sujeito passivo a possibilidade de, para efeitos do RFAI, de reportar os saldos não deduzidos, para eventual

dedução nos períodos seguintes ao período da sua dotação de origem. E, de facto, as correções promovidas pela AT respeitam tão-só a saldos reportados declarados no Anexo D – Benefício Fiscais da declaração modelo 22 referente ao período de tributação de 2021.

Consequentemente é permitido à AT averiguar da legitimidade desses reportes no período em que os mesmos são efetivados, fazendo a monitorização dos investimentos que os originaram.

4.3. Da exceção suscitada pela AT e do pedido de anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa

No tocante à exceção suscitada pela AT é a mesma improcedente. De facto:

- A notificação da liquidação à Requerente ocorreu em 2023-12-27;
- O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 2025-03-13;
- Em 2025-07-14 formou-se o indeferimento nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT;
- O prazo limite para a dedução de impugnação ocorreu em 2025-10-11, conforme determina a alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Logo, o pedido de pronúncia arbitral, tendo sido apresentado em 2025-09.26, cumpriu o prazo de 3 meses estabelecido na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

O indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa implica a apreciação (tácita) da legalidade da liquidação subjacente, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral. No caso *sub judice*, o indeferimento tácito do pedido de revisão, quer tenha sido apresentado no prazo de reclamação administrativa, quer no prazo de 4 anos com fundamento em erro imputável aos serviços, permitiu à Requerente recorrer à impugnação arbitral nos termos do artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT e artigo 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

4.4. Enquadramento legal do benefício fiscal do RFAI

O Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, aprovou o Código Fiscal do Investimento (“CFI”), que, no seu Capítulo III estabeleceu o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”).

Conforme prevê o n.º 2 do artigo 1.º do CFI, o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de

16 de junho de 2014¹ (também designado de Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), 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 RFAI consta dos artigos 22.º a 26.º (capítulo III) do CFI.

O artigo 22.º do CFI estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

«Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

- 1- *O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR² e do RGIC.*
- 2- *Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:*
 - a) *Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:*
 - i) *Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;*
 - ii) *Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;*
 - iii) *Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
 - iv) *Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*

¹ Publicado no *Jornal Oficial da União Europeia (JOCE)*, n.º L 187, de 26 de junho de 2014.

² Orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no *JOCE*, n.º C 209, de 23 de julho de 2013, alterado e prorrogado até ao final de 2021, nos termos da Comunicação da Comissão publicada no *JOCE*, n.º C 224/02, de 8 de julho de 2020.

- v) *Equipamentos sociais;*
 - vi) *Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*
 - b) *Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*
- (...)
- 4 - *Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preenham cumulativamente as seguintes condições:*
- a) *Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
 - b) *O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
 - c) *Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;*
 - d) *Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;*
 - e) *Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em*

dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

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

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

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

(...)

O artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da **Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro**, estabelece que «para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (...) 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:

- i) Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;*
- ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;*
- iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou*
- iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente».*

Por outro lado, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 2.º do CFI, foi publicada a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que, por força do disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CFI, também se aplica ao RFAI, que define os setores de atividade elegíveis e que permitem a concessão de benefícios fiscais.

A atividade exercida pela Requerente consta do elenco das atividades elegíveis nos termos acabados de referir.

As correções efetuadas pela AT relativamente ao RFAI basearam-se na interpretação que efetuou do n.º 5 do artigo 22.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.

Vejamos, de seguida, o enquadramento dos investimentos efetuados pela Requerente que foram objeto de correção pela AT.

4.5. Os denominados “investimentos de substituição”

No PPA a Requerente defende que os investimentos efetuados na aquisição dos equipamentos visados pelos SIT, a saber:

- Máquina de polir por vibração (*polishing machine*);
- Robô IRB 2400;
- Máquina de afiar final RSP ...;
- Máquina de abrir alvéolos ... type;
- Empilhadores elétricos Linde;
- Rebarbadora;
- Computador; e
- Cisco sb switch,

são efetivamente investimentos iniciais para efeitos do RFAI. Segundo a Requerente, estes equipamentos não foram adquiridos com o mero propósito de substituição de equipamentos pré-existent, mas sim com o objetivo de aumentar a capacidade produtiva já instalada e a eficiência do processo produtivo, bem como para permitir o fabrico de novos produtos.

Na Resposta, a Requerida invoca, em conformidade com a fundamentação constante do RIT, que as aquisições efetuadas pela Requerente visaram substituir equipamentos já existentes, justificadas quer pelo desgaste dos substituídos, quer pela necessidade de utilizar equipamentos com maior capacidade para servir os mesmos fins a que os anteriores se destinavam. No entender da Requerida, os investimentos elegíveis para efeitos do RFAI têm de ser investimentos iniciais e conduzir a um incremento da capacidade instalada na empresa, o que

não aconteceu com os equipamentos adquiridos pela Requerente, que apenas permitiram melhoramentos pontuais de produtividade e de eficiência, o que significa que se trata de investimentos absolutamente normais dentro do exercício da exploração corrente de uma empresa.

Vejamos:

4.5.1. Máquina de polir por vibração (*polishing machine*) adquirida em 2021

A Requerente adquiriu em 2021, por € 11.208,90, uma máquina de polir com as características constantes do Documento n.º 5, entregue juntamente com o PPA, que se dá por integralmente reproduzido. A aquisição encontra-se registada na contabilidade no diário 2, com base no documento n.º 50.276 (interno), conforme ficheiro do sujeito passivo relativo aos bens considerados para efeitos do RFAI.

A AT não aceitou a aquisição deste bem como investimento elegível para efeitos do RFAI por entender que este investimento consiste num “investimento de substituição”, por ter verificado, nos mapas de mais e menos valias realizadas que, no mesmo ano de 2021, a Requerente alienou uma máquina de polir SIEPMAN que tinha adquirido em 2004.

A Requerente defende que, da análise das especificações dos dois equipamentos é possível concluir que não são comparáveis, visto que o novo equipamento permite fomentar o crescimento do portefólio de produto acabado, uma vez que utiliza um método diferenciado no que diz respeito ao seu acabamento. Com efeito:

- O polimento por vibração com abrasivo é um método de acabamento em cutelaria, nomeadamente em canivetes;
- A máquina adquirida em 2021 destaca-se dos outros vibradores por ser um equipamento com variação de velocidade, logo permitindo que se aumente a vibração para retirar rebarba do corte das peças;
- A nova máquina é necessária no leque de maquinaria da Requerente, pois devido às suas dimensões permite rebarbar/polir um elevado número de peças;
- Como tem variador de velocidade permite alterar a sua velocidade, e, por conseguinte, aumentar o número operações realizadas;

- A máquina de polir SIEPMANN, alienada em 2021, era uma máquina que permitia um acabamento nas peças em brilho (espelho) que apenas consegue alcançar o acabamento brilhante nas peças;
- O acabamento de vibrador, proporcionado pela nova máquina, é distinto do polimento em brilho;
- Ambos os polimentos são utilizados na cutelaria. Todavia, têm como resultado produtos completamente diferentes;
- As máquinas não são consideradas equivalentes nem redundantes.

Dos argumentos aduzidos pelas partes resulta que não se trata de uma mera substituição da máquina de polir anterior, dado que permite diversificar a produção, apresenta maior capacidade produtiva e é mais adequada ao aumento da capacidade de produção da Requerente. Além do mais, a AT não esclarece em que medida é que através dos mapas de mais e menos valias fiscais é possível discernir que os investimentos não configuram mais do que uma substituição dos ativos que existiam e foram alienados. Para a elegibilidade dos investimentos no âmbito do RFAI assume importância a alteração do processo de produção, com ganhos não só de produtividade como também de eficiência e de redução de custos. Segundo a descrição da Requerente, os investimentos realizados, em causa nestes autos, permitiram implementar melhorias no tempo de produção, com modernização do parque de máquinas, com tecnologias mais eficientes e com redução dos custos energéticos.

Assim, conclui-se que esta correção enferma de vício de violação da lei por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

4.5.2. Máquina de abrir alvéolos ... type

A Requerente adquiriu em 2020, por € 98.735,00, uma máquina de abrir alvéolos ... type com as características constantes do Documento n.º 6, entregue juntamente com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido. A aquisição encontra-se registada na contabilidade no diário 2, com base no documento n.º 110.005 (interno), conforme ficheiro do sujeito passivo relativo aos bens considerados para efeitos do RFAI.

A AT não aceitou a aquisição deste bem como investimento elegível para efeitos do RFAI por entender que este investimento consiste num “investimento de substituição”, por ter verificado, nos mapas de mais e menos valias realizadas que, no ano de 2018, a Requerente alienou uma máquina de fazer alvéolos que tinha adquirido em 2003.

A Requerente defende novamente que, efetuando uma comparação das especificações técnicas entre as duas máquinas, é possível aduzir que se trata de máquinas distintas e incomparáveis, com base nos seguintes argumentos:

- A estação de alvéolos da marca ... é uma máquina extremamente exata de controlo por CNC, de 7 graus de liberdade, 6 eixos no braço robótico e mais um eixo na mó de CBN;
- Com estes graus de liberdade:
 - (i) é permitido ao operador seleccionar o local onde pretende desenhar a punção em estilo de “ovo” com o eixo presente na mó e
 - (ii) é possível definir a profundidade do alvéolo, sendo até possível trespassar a lâmina;
- A presença de mesa carregadora e de um braço robótico permite que esta máquina não necessite de um operador dedicado, permitindo que o mesmo consiga controlar diversas máquinas, passando a sua responsabilidade a ser a de garantir a qualidade do produto produzido e carregar a mesa com novo produto;
- Por outro lado, esta estação vem equipada com possibilidade de colocar um “*dressing roller*” para retificar a mó de CBN, permitindo, deste modo, definir o *design* da forma a puncionar na faca;
- Com o “*dressing roller*” é possível alterar o *design*/forma dos alvéolos, o que permite a produção de um leque de produtos que não era possível com a máquina alienada;
- Tem um sistema de controlo numérico que permite uma exatidão e repetibilidade impossível de ser alcançado com o sistema de controlo hidráulico que caracterizava a máquina alienada;
- Com o sistema hidráulico (máquina alienada) a viscosidade do óleo altera-se com a temperatura, o que não permite garantir a conformidade do produto;
- Além disso, a máquina alienada:
 - era uma máquina manual;

- exigia um operador dedicado;
- não era possível movimentar os alvéolos independentemente;
- a profundidade de cada alvéolo era constante, e em caso de alteração de material não era possível alterar a velocidade de corte de cada um dos discos, pois, neste equipamento, não existia variador de velocidade;
- apenas era possível controlar deslocamento da lâmina longitudinalmente e dos discos, o que conduzia a que os alvéolos ficassem todos à mesma distância uns dos outros e com a mesma profundidade;
- sempre que o operador colocava a lâmina na máquina de forma diferente não existia sistema de controlo, logo, resultava num aumento do produto não conforme.

Do mesmo modo, dos argumentos aduzidos pelas partes resulta que não se trata de uma mera substituição da máquina de abrir alvéolos anterior, já que a nova máquina permite diversificar a produção, apresenta maior capacidade produtiva e é mais adequada ao aumento da capacidade de produção da Requerente.

Além do mais, a AT não esclarece em que medida é que através dos mapas de mais e menos valias fiscais é possível discernir que os investimentos não configuram mais do que uma substituição dos ativos que existiam e foram alienados. Para a elegibilidade dos investimentos no âmbito do RFAI assume importância a alteração do processo de produção, com ganhos não só de produtividade como também de eficiência e de redução de custos. Segundo a descrição da Requerente, os investimentos realizados, em causa nestes autos, permitiram implementar melhorias no tempo de produção, com modernização do parque de máquinas, com tecnologias mais eficientes e com redução dos custos energéticos.

Assim, conclui-se que esta correção enferma de vício de violação da lei por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

4.5.3. Máquina de afiar final RSP 1B1S1P1L ...

A Requerente adquiriu em 2020, por € 113.925,00, uma máquina de afiar final RSP 1B1S1P1L ..., com as características constantes do Documento n.º 7, entregue juntamente com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido. A aquisição encontra-se registada na contabilidade no diário 2, com base no documento n.º 40.001 (interno), conforme ficheiro do sujeito passivo relativo aos bens considerados para efeitos do RFAI.

A AT não aceitou a aquisição deste bem como investimento elegível para efeitos do RFAI por entender que este investimento consiste num “investimento de substituição”, por ter verificado, nos mapas de mais e menos valias realizadas, que a Requerente, em 2021, alienou uma máquina afiadora AX5 (adquirida em 2014), que em 2019, alienou uma máquina de afiar Cozzini (adquirida em 1992) e que em 2018, alienou uma máquina de afiar modelo AX5 (adquirida em 2013).

A Requerente argumenta com o facto de se tratar de uma estação de afiamento. A máquina adquirida é uma máquina de três estações, (i) uma de lixa, (ii) outra de mó cerâmica de 350mm de diâmetro e (iii) outra de rebolo de polimento em borracha com diâmetro de 350mm e um braço robótico da marca ABB. É uma máquina totalmente automática.

Além disso, apresenta ainda as seguintes características:

- Permite a possibilidade de definir o ângulo no gume de cada uma das facas;
- É possível afiar todos os modelos de facas, sem limitações técnicas;
- Existe a possibilidade de, em cada uma das estações, adaptar a velocidade de corte, pois existe um variador de velocidade em cada estação;
- Está equipada com uma unidade de medição e orientação de cada uma das facas, ou seja, é realizada uma digitalização do gume de faca, pelo que é possível remover pequenas imperfeições no gume e garantir um produto homogéneo;
- Apresenta motores elétricos de 7500W em rolamentos lubrificados, preparada para ambiente industrial e trabalho 24 horas por dia, com mesa carregadora e braço robótico, que não necessita de funcionário dedicado, centrando-se o operador no controlo da qualidade do produto e na carga e descarga do carregador;
- Um só operador consegue operar três máquinas em simultâneo;

- Consegue produzir 180 facas por hora.

Em contrapartida, as máquinas alienadas eram máquinas de afiar facas de uso manual, cada uma delas necessitando de um operador dedicado. Não permitiam selecionar o ângulo de afiamento. As estações de lixa eram paralelas, pelo que o desbaste da faca é simétrico. Não eram aconselháveis para aços mais duros pois podia ocorrer um sobreaquecimento do dente da mó.

As máquinas alienadas não contemplavam variador de velocidade, o que impedia o afiamento de facas com gume mais grosso, ou seja, se fosse necessário remover mais material do gume da faca, como não era possível alterar a velocidade de corte das mós de CBN, a faca ficava mais tempo em contacto com a mó, de que resultava um sobreaquecimento do dente e, consequentemente, o aparecimento de “*gaps*” (pequenos buracos) no dente da faca, conduzindo à destruição do produto.

Os motores das máquinas alienadas tinham uma potência reduzida (930W), contrastando com os 7500W da máquina ..., implicando menores tempos de utilização e de trabalho mecânico, com uma média de produção de 250 facas por dia.

Deste modo, a nova máquina não pode ser qualificada como equivalente ou substituta das máquinas alienadas.

Mais uma vez, dos argumentos aduzidos pelas partes resulta que não se trata de uma mera substituição das máquinas alienadas, já que a nova máquina permite diversificar a produção, apresenta maior capacidade produtiva e é mais adequada ao aumento da capacidade de produção da Requerente.

Além do mais, a AT não esclarece em que medida é que através dos mapas de mais e menos valias fiscais é possível discernir que os investimentos não configuram mais do que uma substituição dos ativos que existiam e foram alienados. Para a elegibilidade dos investimentos no âmbito do RFAI assume importância a alteração do processo de produção, com ganhos não só de produtividade como também de eficiência e de redução de custos. Segundo a descrição da Requerente, os investimentos realizados, em causa nestes autos, permitiram implementar

melhorias no tempo de produção, com modernização do parque de máquinas, com tecnologias mais eficientes e com redução dos custos energéticos.

Assim, conclui-se que esta correção enfeixa de vício de violação da lei por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

4.5.4. Robô IRB 2400

A Requerente adquiriu em 2020, por € 21.932,50, a Robô IRB 2400, com as características constantes do Documento n.º 8, entregue juntamente com o PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido. A aquisição encontra-se registada na contabilidade no diário 2, com base no documento n.º 30.146 (interno), conforme ficheiro do sujeito passivo relativo aos bens considerados para efeitos do RFAI.

A AT não aceitou a aquisição deste bem como investimento elegível para efeitos do RFAI por entender que este investimento consiste num “investimento de substituição”, por ter verificado, nos mapas de mais e menos valias realizadas, que a Requerente, em 2020, alienou um Robô ABB IRB 140 F que adquirira em 2005.

A Requerente começa por referir as seguintes características do novo equipamento:

- Trata-se de um braço robótico de 6 eixos da marca ABB IRB 2400 com um alcance de 1550 mm e uma capacidade de carga de 16 kg;
- Este modelo destina-se a ser utilizado em operações onde são necessários resistência à vibração e um alcance elevado (p.e., operações de lixagem);
- É um modelo necessário para algumas etapas do processo de fabrico, nomeadamente o acabamento dos cabos das facas e dos cutelos, na medida em que o alcance do braço robótico é essencial para permitir a realização desse acabamento num portefólio muito grande de produtos.

Em relação à referência alienada, a Requerente esclarece que o braço robótico IRB 140 de 6 eixos é caracterizado por um alcance de apenas 810 mm na posição vertical. Possui apenas um motor na base que o torna menos resistente à vibração, comparativamente com o equipamento

adquirido Robô IRB 2400. Além disso, o equipamento alienado é utilizado em operações de manipulação de produto ou, mais propriamente, de afiamento de peças com comprimento de lâmina até 15 cm. O braço robótico IRB 140 é ideal sempre que existe necessidade de manipular as peças de forma rápida; no entanto, não é um equipamento apto para ser utilizado nas operações em que a inércia aumenta e em que, conseqüentemente, a vibração é maior. Aliás, o seu sistema de segurança suspende o seu funcionamento sempre que deteta vibração. O seu esquema elétrico também é diferente, apresentando um consumo de 400W, contrastando com os 670W do novo equipamento.

Esclarece ainda que as duas máquinas em questão partilham a mesma marca ABB IRB, mas são máquinas diferentes dos pontos de vista elétrico e mecânico. Destinam-se a ser utilizadas em operações diferentes. Na fábrica da Requerente existem diferentes operações que necessitam da utilização exclusiva de cada um dos modelos, razão pela qual não é possível concluir que os dois modelos são equivalentes ou redundantes.

Também, em relação a este equipamento, é possível concluir que não se trata de um equipamento de substituição, dadas as suas diferentes características, satisfazendo necessidades complementares, permitindo diversificar a produção, com maior capacidade produtiva e permitindo a produção de novos produtos, mais aperfeiçoados e em maiores quantidades.

Além do mais, a AT não esclarece em que medida é que através dos mapas de mais e menos valias fiscais é possível discernir que os investimentos não configuram mais do que uma substituição dos ativos que existiam e foram alienados. Para a elegibilidade dos investimentos no âmbito do RFAI assume importância a alteração do processo de produção, com ganhos não só de produtividade como também de eficiência e de redução de custos. Segundo a descrição da Requerente, os investimentos realizados, em causa nestes autos, permitiram implementar melhorias no tempo de produção, com modernização do parque de máquinas, com tecnologias mais eficientes e com redução dos custos energéticos.

Assim, conclui-se que a correção efetuada pela AT enferma de vício de violação da lei por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

4.5.5. Outros investimentos (Empilhadores elétricos Linde, Rebarbadora, Computador e Cisco SB Switch)

Trata-se dos seguintes equipamentos adquiridos pela Requerente em 2019 e em 2018, conforme ficheiros do sujeito passivo relativos aos bens considerados para efeitos do RFAI:

- Dois empilhador elétricos Linde, um adquirido em 2019 e outro em 2018, no valor de € 14.000,00 cada, fichas do bem 20190193 e 20180489 respetivamente, que correspondem aos documentos registados na contabilidade no diário 2, com os n.ºs internos ... e ...;
- Uma rebarbadora, adquirida em 2018, no valor de € 1.570,00, ficha do bem 20180410 que corresponde ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 50020;
- Um computador, adquirido em 2018, por € 268,90, ficha do bem 20180597 que corresponde ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno ...;
- Um Cisco SB switch, adquirido em 2018, por € 1.596,65, ficha do bem 20180687 que corresponde ao documento registado na contabilidade no diário 2, com o n.º interno 90046.

A AT refere que foram adquiridos visivelmente em substituição de outros equipamentos idênticos entretanto alienados: nos mapas de mais e menos-valias realizadas verificaram os SIT que, em 2020 e 2021, procedeu à alienação de dois empilhadores ambos da marca Linde modelo H16T (adquiridos em 2009 e em 2000, respetivamente), em 2018, à alienação de 4 rebarbadoras (2 adquiridas em 2017 e duas adquiridas em 2018), em 2021 à alienação de outra rebarbadora (adquirida em 2002), em 2018, à alienação de um computador PC (adquirido em 2006) e também em 2018 à alienação de um Switch SMC (adquirido em 2011).

A AT conclui que os bens referenciados foram sendo adquiridos isoladamente pela Requerente ao longo dos anos de 2018 a 2021, destinaram-se a substituir outros da mesma natureza ou a manter a estrutura produtiva da empresa, inexistindo qualquer evidência de que os mesmos possam ter contribuído para o alegado aumento da capacidade instalada do estabelecimento nos termos definidos pelo RFAI. [cf. artigo 83.º do PPA]

Em relação aos investimentos controvertidos, a AT começou por alegar o seguinte: [cf. artigos 22º a 26º do PPA]

- *«Na sequência da análise aos investimentos que a Requerente considera para efeitos de RFAI e a análise efetuada aos mapas de mais/menos – valias dos anos de 2018 a 2021, verificou-se que esta alienou alguns ativos fixos já mais antigos e adquiriu outros, semelhantes ou mesmo mais modernos, pelo que indicia tratar-se de uma substituição de equipamentos e não adições de equipamentos.*
- *(...) um investimento inicial de aumento da capacidade instalada, não se pode consubstanciar em investimentos de substituição, pois não aumentam a capacidade, apenas repõem.*
- *De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 22.º do CFI, “Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis...”, ou seja, apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em "adições", excluindo, portanto, os investimentos de substituição;*
- *Note-se ainda que a Requerente pode ter em curso investimentos no âmbito do aumento da sua capacidade produtiva em conjunto com investimentos de "mera" reparação e/ou substituição de ativos fixos já existentes, investimentos correntes no âmbito da atividade normal do sujeito passivo, que não se enquadram no projeto de investimento de aumento da capacidade, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015.*
- *Neste âmbito, verificaram-se aquisições de substituição e, portanto, consideradas não elegíveis para efeitos do RFAI.*

A Requerente, a propósito destes investimentos, nada refere em concreto, limitando-se a tecer considerações genéricas, aplicáveis ao conjunto de todos os investimentos efetuados, designadamente as seguintes: [cf. artigos 68º a 70º do PPA]

- (...) os bens (...) foram adquiridos todos em estado novo e tratam-se na sua totalidade de ativos fixos tangíveis, pelo que se encontram cumpridos os requisitos do artigo 22.º do CFI.
- (...) a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015 de 21 de setembro, dispõe 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.” (sublinhado da Requerente).
- Com efeito, os investimentos em causa não poderão ser considerados como meros investimentos de substituição isto porque, na realidade, dizem respeito a investimentos de inovação produtiva, que comportam eficiência e transição energética, e bem assim um aumento da capacidade produtiva.»

A Requerente, sem se referir em particular aos investimentos abrangidos neste ponto, argumenta ainda de forma genérica, que os investimentos efetuados «*permitiram diversificar e aumentar a capacidade produtiva, passando a ter capacidade para produzir mais e diferentes peças em simultâneo.*» [cf. artigo 133º do PPA]

E, em reforço da sua posição, pretendendo vincar que os investimentos efetuados «*permitiram a capacitação dos demais setores de produção no aumento da capacidade produtiva*», cita alguns extratos de jurisprudência arbitral, nos seguintes termos: [cf. artigos 135º a 139º do PPA]

- «(...) refere o Acórdão do CAAD no âmbito do processo n.º 574/2020-T que “na verdade, resulta daquela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º [do RGIC] 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”.»

- *«Por seu turno, o Acórdão do CAAD relativo ao Processo n.º 789/2019-T proferiu que “a administração tributária efetuou uma correção relativa a este projeto por entender que este «investimento consiste num investimento de substituição, o qual não traduz um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente», e por isso, entende ser não enquadrável no artigo 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015”.*
“Da prova produzida testemunhal resulta que não se tratou de uma mera substituição do compressor anterior, que sofreu uma avaria sem reparação economicamente viável, mas sim da aquisição de um novo compressor, com maior capacidade produtiva e de uma eficiência energética superiores ao equipamento anteriormente existente, mais adequado ao aumento da capacidade de produção da Requerente (depoimentos das testemunhas (...).”»

Como se vê, importa referir que a Requerente pouco ou nada alega de concreto, quanto à relevância dos aludidos investimentos, limitando-se a referir, de forma vaga e genérica, que os mesmos *«dizem respeito a investimentos de inovação produtiva, que comportam eficiência e transição energética, e bem assim um aumento da capacidade produtiva.»*

Com efeito, quanto a estes investimentos inexistente qualquer evidência nos autos de que os mesmos tenham contribuído para o aumento da capacidade instalada do estabelecimento.

Neste sentido, e tratando-se de investimentos de mera substituição (i.e., investimentos correntes e necessários no âmbito da atividade da Requerente), não os considera este Tribunal elegíveis para efeitos do RFAI. De facto, conforme já foi decidido no Processo n.º 589/2025-T, de 2026-02-03, , *“as aquisições teriam de se enquadrar num investimento que permitisse o aumento (significativo) da capacidade instalada, com potencial para o crescimento do negócio, ocorrendo portanto um “início” de capacidade de produção/prestação de serviços, por oposição à mera reposição do que já se verificava que caracteriza o investimento de substituição, o qual permite apenas aumentos marginais de produção enquanto o investimento inicial é de expansão e visa um incremento substancial da capacidade”.*

Deste modo, não tem razão a Requerente em solicitar a integração dos investimentos em causa no RFAI na medida em que não ficou demonstrada a sua capacidade de induzir o aumento da oferta.

Na sequência, nesta parte, o pedido arbitral mostra-se se improcedente.

4.6. Do Novo Pavilhão

A este respeito, a Requerente alega que é ilegal a correção efetuada pelos SIT, no que se refere ao investimento efetuado no novo pavilhão, que apesar de inicialmente ter como propósito a criação de uma zona de refeições, de balneários/casa de banho e, eventualmente, a possibilidade de criação de uma cozinha para os funcionários, como forma de dar resposta ao aumento da produção e do número de funcionários, acabou por ser afeto a armazenamento de matérias-primas e de produtos, entre outros materiais. Deste modo, o seu custo de construção era elegível para efeitos do RFAI. Subsidiariamente, a Requerente invoca que os referidos encargos tinham de ser aceites como elegíveis, pelo menos em 50% do seu valor, já que cerca de metade da área do pavilhão era utilizada como edifício fabril.

Na Resposta, a Requerida sublinha que é a própria Requerente que, na sua contabilidade, atribui a este edifício a denominação de “pavilhão social”, para além de, na visita efetuada pelos SIT no decurso do procedimento, ter-se efetivamente verificado a existência de um pavilhão social e não de um armazém afeto à atividade produtiva.

Ainda em relação a este ativo, a Requerente invoca que é ilegal a desconsideração dos custos com a aquisição do terreno onde foi construído o novo pavilhão do âmbito do RFAI. Segundo a Requerente, a aquisição do prédio urbano em causa e a demolição da construção existente (“casa de habitação”) foram essenciais para a construção do pavilhão, de tal modo que o investimento em causa esteve diretamente conexo com o aumento da capacidade produtiva. Assim, como o prédio foi adquirido com um terreno e um imóvel, defende ser elegível para efeitos do RFAI, pelo menos, uma quota parte do montante de € 72.000,00 afeto ao imóvel, correspondente a € 47.000,00, embora se desconheçam os cálculos que conduziram a este valor. Recorde-se que a Requerente aceitou expressamente a correção de € 25.000,00 (valor parcial).

Os diferentes cálculos apresentados pela Requerente a este propósito não permitem a justificação deste valor.

Em sentido oposto, a Requerida refere que o imóvel em questão foi adquirido pela Requerente no ano de 2018 e que em 25 de setembro de 2023 – data em que foi emitida a respetiva caderneta predial anexada ao PPA e que é posterior ao termo do procedimento inspetivo -, tal imóvel continuava a ser constituído por uma casa de habitação e não um edifício fabril. Acresce, no entender da Requerida, que o referido imóvel foi adquirido em estado de uso, com a consequente exclusão do RFAI, e que, mesmo que as construções nele existentes tivessem sido demolidas, o respetivo terreno para construção também estaria excluído do elenco das aquisições elegíveis para efeitos do RFAI.

Mais concretamente:

Como já antes foi referido, o RIT esclarece que «o sujeito passivo registou em 2021-12-31, no diário 0002, n.º interno 120333 a débito da conta 432111 – Edifícios e outras construções – merc. Nac. DIVERSOS o montante de € 489.741,05, por contrapartida a crédito da conta 453143 – Act. Tang. curso – NOVO PAVILHÃO SOCIAL. Analisado o documento de suporte a esse registo contabilístico, trata-se de uma listagem interna denominada “NOVO PAVILHÃO SOCIAL – 453143”, com a discriminação das faturas suportadas com a construção do pavilhão social, desde 2019-01-30 a 2021-11-30, as quais totalizam 489.741,05€, valor que inclui € 60.683,70 relativo a faturas contabilizadas no ano de 2021. A referida listagem contém na última página a menção “obra concluída em 31.12.2021”.»

Refere-se ainda que, «no decurso da inspeção foi efetuada uma visita às instalações do sujeito passivo, guiada pelo Sr. B... tendo-se visitado todos os pavilhões existentes à data. Nessa visita verificou-se a existência de um pavilhão, denominado pelo SP de “pavilhão social”, constituído por diversos espaços amplos: - uma área constituída por uma sala ampla com diversas mesas e cadeiras, e que funciona como o local de refeitório para os funcionários da empresa A..., SA; - outro espaço amplo, constituído por diversas casas de banho, inclusive espaços para duchas; - uma outra área ampla, com bancadas e atualmente com alguns equipamentos de cozinha, nomeadamente diversos micro-ondas. De acordo, com a informação

dada pelo Sr. B..., o espaço atualmente serve para os funcionários prepararem o aquecimento das suas refeições, contudo, esse local já inclui todas as pré-instalações necessárias para a eventual instalação de uma cozinha, caso se opte por essa modalidade no futuro.

Dada a sua natureza, a AT considerou que os investimentos efetuados com a construção do “pavilhão social” não constituíam aplicações relevantes para efeitos do RFAI, por força do disposto nas subalíneas *ii)* e *v)* da alínea a) do artigo 22.º do CFI.

Com efeito, entendeu a AT que, por um lado, a construção de um pavilhão social, nos termos descritos (balneários e refeitórios), não se enquadra no conceito de “edifícios que sejam instalações fabris” ou “edifícios que estejam afetos a atividades administrativas” que, se o fossem, de acordo com a subalínea *ii)*, permitiria a sua consideração como investimentos elegíveis para efeitos do RFAI. Por outro lado, os investimentos em “equipamentos sociais” não são elegíveis, de acordo com a exceção prevista na subalínea *v)*.

No PPA, a Requerente contesta as correções efetuadas pelos SIT, alegando o seguinte:

- A construção do pavilhão tinha como objetivo primordial fazer face ao aumento dos colaboradores, nomeadamente pela criação de uma zona de refeições, zona de casas de banho / balneários e a possibilidade de criação de uma cozinha para os funcionários, caso a Requerente decidisse adotar esse modelo;
- Ao longo dos últimos anos, face aos investimentos efetuados pela Requerente com vista à melhoria e otimização da produção, foi necessário alargar o espaço de armazenamento de produtos e matérias-primas, passando o pavilhão a ser utilizado para esse efeito;
- Assim, o pavilhão é utilizado como armazém, encontrando-se o espaço ainda não ocupado para esse efeito, a ser utilizado como espaço social, com diversas mesas e cadeiras e funcionando como local de refeitório. A Requerente junta ao PPA o documento n.º 9 que reproduz diversas fotografias;
- O aumento da capacidade produtiva implicou o alargamento do edifício fabril da Requerente, para armazenamento de produtos e de matérias-primas e, simultaneamente, proporcionando aos trabalhadores melhores condições de trabalho, através da disponibilização de mais espaços condignos destinados a refeição e higiene, em

obediência às dinâmicas empresariais e de gestão de recursos humanos e em cumprimento das obrigações dos empregadores;

- O investimento realizado no Novo Pavilhão permitiu à Requerente admitir novos colaboradores (na medida em que passou a ter melhores condições nas suas instalações) que se veio a traduzir no aumento da sua capacidade produtiva. Refere que em cada um dos exercícios de 2019 a 2022 o número de colaboradores foi respetivamente de 174, 176, 193 e 206;
- E, a título meramente subsidiário, a Requerente entende que deverão ser aceites como elegíveis pelo menos 50% dos encargos incorridos nos exercícios de 2019 a 2021 com a edificação do pavilhão.

Na Resposta, a AT repete a argumentação constante do RIT e acrescenta o seguinte:

- Na contabilidade, a própria Requerente designa as instalações controvertidas de “Pavilhão Social” e não de armazém;
- Durante o procedimento inspetivo, que decorreu entre 2022-11-30 e 2023-07-26, a referida construção esteve afeta às funções sociais já descritas e confirmadas pelo próprio administrador;
- Na visita efetuada pelos SIT às instalações da empresa, não foi verificada a existência de paletes, caixotes e outros materiais, como agora é visível nas fotografias que integram o documento n.º 9 que a Requerente juntou ao PPA, nem foi nessa data verificado que qualquer dos espaços do pavilhão social fosse objeto dessa utilização.

Cumpre apreciar se os investimentos realizados pela Requerente na construção do denominado “Novo Pavilhão Social” são suscetíveis de qualificação como investimentos relevantes para efeitos do RFAI, nos termos do artigo 22.º do CFI.

A este respeito, importa sublinhar que a elegibilidade dos investimentos não se basta com a sua integração física no estabelecimento industrial, exigindo antes a verificação de uma relação direta e funcional com a atividade produtiva.

Ora, resulta dos autos que o referido pavilhão, se destina a refeitório, instalações sanitárias, balneários e zona de aquecimento de refeições, assumindo, assim, uma função de apoio ao pessoal, de natureza essencialmente social, incompatível com os requisitos de exigibilidade para efeitos do RFAI, designadamente, face ao disposto na subalínea v) da alínea a) do artigo 22.º do CFI.

Nestas circunstâncias, ainda que as referidas infraestruturas possam contribuir, de forma indireta, para a melhoria das condições de trabalho, não se evidencia uma ligação imediata ao processo produtivo, nos termos exigidos pelo n.º 2 do artigo 22.º do CFI, ainda que os balneários, WC's, mesas e cadeiras convivam com uma pequena área ocupada por embalagens distribuídas pelo chão de forma aparentemente pouco organizada e não compatível com as necessidades de um armazém (vide Documento n.º 9 junto ao PPA).

Com efeito, o RFAI visa incentivar investimentos diretamente afetos à criação de valor, designadamente os que se traduzem no reforço da capacidade produtiva ou na modernização dos meios de produção, o que não se verifica no caso vertente.

Por outro lado, sendo o RFAI um benefício fiscal, a sua aplicação deve ser objeto de interpretação estrita, não comportando extensões a situações em que a conexão com a atividade produtiva se revele meramente indireta ou acessória.

Assim, não se mostrando preenchido o requisito da relação direta com a atividade produtiva, conclui-se pela não elegibilidade dos investimentos em causa.

Nessa medida, ao desconsiderar tais investimentos para efeitos do RFAI, a decisão da AT não merece censura.

4.7. Dos limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional

Trata-se dos apoios aos investimentos relacionados com o projeto de investimento n.º ... que foi objeto de candidatura n.º .../SI/2018, apresentada pela Requerente ao Programa Operacional do Centro, apoiada pelo FEDER.

A propósito da aplicação das taxas máximas expressas em equivalente de subvenção bruta (ESB), conforme mapa de auxílios com finalidade regional 2022-2027, em investimentos a

realizar ao abrigo do projeto 44.860, financiado no âmbito da medida SI Inovação Produtiva, a Requerente refere no PPA que a taxa correspondente ao auxílio financeiro não reembolsável é de 22,5%, dado que, para o efeito, deveria ser considerado o montante total do investimento realizado que ascendeu a € 2.085.508,01 e não o montante de investimento elegível global de € 1.620.143,71, que consta na cláusula primeira da candidatura.

O que significa, no seu entender, que a taxa a considerar para efeitos do cálculo do RFAI relativamente ao investimento considerado no âmbito do projeto corresponde a, pelo menos, 12,5%, (€ 469.239,30 / € 2.085.508,01) ao invés de apenas 5,97% como é defendido pelos SIT.

No PPA a Requerente destaca que, no RIT, a AT indica, sobre este assunto, o seguinte:

- *«Atendendo a que o projeto de investimento n.º ... beneficiará de um incentivo financeiro não reembolsável de 29,03% sobre o valor de aquisição dos bens de investimento e o limite máximo aplicável aos auxílios estatais com finalidade regional para o SP é de 35%, a taxa de auxílio disponível para os benefícios fiscais sobre o investimento elegível total do projeto, é o diferencial entre 35% e 29,03%, ou seja, de apenas 5,97%, não podendo o SP usufruir da totalidade da dotação do benefício fiscal do RFAI que considerou nesses períodos (2019, 2020 e 2021), relativos ao mesmo investimento», e ainda que:*
- *«Contudo, atendendo a que o SP ainda não deduziu qualquer montante de dotação destes períodos e à necessidade de atualização dos montantes deduzidos para se aferir da taxa de auxílio efetivamente utilizada, não se irão efetuar quaisquer ajustamentos no período de 2021, à respetiva dotação e saldos em reporte de 2019 e 2020, ficando o SP alertado para o excesso da dotação declarada e para a necessidade de repor benefício quando ultrapassar a respetiva taxa máxima de auxílio de 35%.»*

Por sua vez, na Resposta, a Requerida confirma que, efetivamente, existe *«uma diferença de entendimento entre a AT e a Requerente, no que diz respeito à taxa a considerar para efeitos do cálculo do RFAI relativamente ao investimento considerado no âmbito do projeto ao Projeto n.º ... (taxa de 12,5 % defendida pela Requerente ao invés de 5,97 % apurada pelos SIT).»*

Não obstante, a Requerida chama a atenção para o facto de, «no período de 2021 em análise, os SIT não terem promovido qualquer correção a este respeito, tendo apenas efetuado um alerta à Requerente.»

A Requerida esclarece ainda que «como pode ler-se no RIT [vide Vi.2) Projeto de Investimento n.º...], atendendo a que o SP ainda não deduziu qualquer montante de dotação destes períodos e à necessidade de atualização dos montantes deduzidos para se aferir a taxa de auxílio efetivamente utilizada, não se irão efetuar quaisquer ajustamentos, no período de 2021 à respetiva dotação e saldos em reporte de 2019 e 2020, ficando o SP ALERTADO para o excesso da dotação declarada e para a necessidade de repor benefício quando ultrapassar a respetiva taxa máxima de auxílio de 35%.»

Na Resposta, a Requerida conclui que «na liquidação ora controvertida (resultante do documento de correção efetuado pelos SIT à Declaração de rendimentos modelo 22 entregue pela Requerente e seus anexos) não existe qualquer correção efetuada naqueles termos.»

Deste modo, não constando da liquidação impugnada a matéria que a Requerente traz aos autos, tal obsta ao conhecimento do mérito do pedido.

4.8. Dos encargos com a reparação e conservação de equipamento básico que configuram ativos fixos tangíveis

No período de tributação de 2021, a Requerente contabilizou como gastos do período diversas aquisições de equipamentos, no montante de € 40.459,51, que os SIT desconsideraram como tal porque reuniam as características para serem considerados como ativos fixos tangíveis em obediência ao disposto na NCRF n.º 7. Em contrapartida, foram consideradas como gastos do período as depreciações desses ativos no valor de € 3.299,95. Estas correções, efetuadas pelos SIT, foram aceites pela Requerente.

Para a Requerente, nos termos do artigo 196º do PPA, os investimentos em causa respeitam a atualizações necessárias e complementares e não meramente acessórias, para que os demais investimentos sejam viáveis e assim se encontrem reunidas todas as condições necessárias para o aumento da capacidade pretendida, bem como para que os investimentos não se tornem

obsoletos pela incapacidade de estruturas complementares, permitindo satisfazer as necessidades dos novos métodos produtivos.

Pretende a Requerente (conforme artigos 188º a 194º do PPA), tal como já tinha alegado em sede do direito de audição sobre o projeto de relatório, que aquele montante de € 40.459,51 seja aceite como investimento elegível para efeitos do RFAI de 2021, por se tratar de bens adquiridos em estado novo que não correspondem a nenhuma subalínea da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, relativa a exceções. Assim, na dotação do RFAI deveria ter sido considerado o correspondente valor de € 10.114,87 (25% x € 40.459,51).

Por sua vez, a AT alega que foi a Requerente que classificou as referidas despesas como respeitantes a “conservação e reparação de equipamentos”, de tal modo que era esta que tinha o ónus de demonstrar a que projeto de investimento estariam associados os “equipamentos” controvertidos e em que medida visaram contribuir para o aumento da capacidade instalada do estabelecimento já existente, o que não foi feito.

Refere ainda a Requerida que existem, nesta situação, evidentes contradições na argumentação da Requerente, porquanto, na fase do enquadramento contabilístico das operações, antes do procedimento de inspeção, qualificou as despesas como gastos na sua integralidade por serem meras despesas de “conservação e reparação de equipamentos” e, mais tarde, após as correções efetuadas pelos SIT, pretende que passem a ser alegadamente atualizações necessárias e complementares, e não meramente acessórias.

Face ao exposto este Tribunal partilha da opinião da Requerida, tanto mais que se trata de matéria que não consta da liquidação impugnada.

5. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros que constituem este Tribunal em:

- (i) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto às questões referidas nos seguintes pontos desta decisão:
 - 4.5.1 (valor de € **2.802,22**) - período de tributação de 2021;
 - 4.5.2 (valor de € **24.683,75**) – período de tributação de 2020;

- 4.5.3 (valor de € **28.481,25**) – período de tributação de 2020; e
- 4.5.4 (valor de € **5.483,12**) - período de tributação de 2020.

Tudo no montante de € 61.450,34.

(ii) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às restantes questões e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respetivos pedidos.

6. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 305.º do CPC, na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é de € 203.548,74.

7. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 4.896,00, nos termos da Tabela 1 anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 69,81% e a cargo da Autoridade Tributária na percentagem de 30,19%.

Notifique-se.

Porto, 15 de maio de 2026.

O Tribunal Arbitral Coletivo

O Presidente do Tribunal Arbitral,

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

O Árbitro Vogal (Relator),

(Emanuel Augusto Vidal Lima)

A Árbitro Vogal,

(Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho)