

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 545/2025-T**

**Tema: IRC - RFAI – Aumento da capacidade produtiva de estabelecimento já existente.**

## **SUMÁRIO:**

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

**II.** O aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, para efeitos de RFAI, verifica-se quando o investimento realizado pere expandir de forma mensurável o volume de produção que a unidade fabril pode alcançar em condições normais de funcionamento. Tal aumento deve resultar diretamente dos bens do investimento e traduzir-se numa capacidade adicional objetiva, não se bastando com meras melhorias qualitativas, substituições ou modernizações que não ampliem o potencial produtivo.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os Árbitros, Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. Luís Janeiro e Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 12 de agosto de 2025, acordam no seguinte:

### **1.Relatório**

#### **1.1. As partes**

**A... S.A.**, com o NIPC..., e sede em Rua..., ..., ..., ...-... ..., ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requereu a constituição do Tribunal Arbitral coletivo para apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação adicional de IRC dos exercícios de 2021 e 2022, n.ºs 2025..., de 2025-02-17 e n.º 2025..., de 2025-02-20, respeitantes aos períodos de tributação de **2021 e 2022** respetivamente, (correções que não deram origem a cobrança adicional de imposto por haver ainda crédito do RFAI), no valor € **171.435,22**.

---

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**,

### **1.2. O pedido**

O PPA tem por objeto a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional de IRC dos exercícios de 2021 e 2022, n.ºs 2025..., de 2025-02-17 e n.º 2025..., de 2025-02-20, respeitantes aos períodos de tributação de **2021 e 2022** respetivamente, ilegalidade resultante das correções efetuadas pela AT e que deram origem a cobrança adicional de imposto, no valor **€ 171.435,22**.

As liquidações de IRC contestadas têm origem em correções de natureza meramente aritmética mediante a correção realizada no procedimento de inspeção com base na Ordem de Serviço externa n.º OI2024... .

Na sequência de procedimento de inspeção de origem externa e âmbito geral foram efetuadas correções às dotações do RFAI de 2017 (€32.335,09), 2018 (€41.259,09), 019 (€24.701,35), 2020 (€16.132,50) e 2021 (€57.007,19), num total de **€171.435,22**, produzindo alterações ao saldo a transitar para o período seguinte de RFAI declarado em 31/12/2021 (€387.674,17) para um saldo corrigido de €216.238,96, sem essas correções tenham dado origem à cobrança adicional de imposto por haver ainda crédito do RFAI.

A Requerente peticiona a final que:

*“a) Declare a ilegalidade das correções efetuadas, na medida em que foi extravasada a extensão do procedimento de inspeção externo, e declare a ilegalidade das liquidações adicionais que tenham obtido neste procedimento de inspeção o seu fundamento legal;*

*b) Declare a ilegalidade das contestadas correções por desconsideração das controvertidas aquisições como aplicações relevantes para efeitos do RFAI, e das correspondentes liquidações adicionais de IRC.”*

### **1.3. Tramitação processual**

O pedido de constituição do tribunal apresentado em 02-06-2025, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 03-06-2025, e automaticamente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD em 23-07-2025 designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Na mesma data as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 12-08-2025, o qual foi nessa data comunicado às partes.

Por despacho do mesmo dia, a Requerida foi notificada para apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo, (PA).

A Requerida em 29-09-2025 apresentou a Resposta e juntou o PA, que foram notificados no mesmo dia.

Por despacho de 14-10-2025 o Tribunal Arbitral proferiu um despacho em que fixou o dia 5 de novembro 2025 às 15 horas para inquirição das testemunhas indicadas por ambas as partes.

Em 21-10-2025 a Requerida apresentou um requerimento com o seguinte teor:

*A AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada do despacho arbitral em 15.10.2025, onde designa, para a reunião a que alude o art. 18.º RJAT o dia 05-11-2025, pelas 15,00 horas, tendo em vista a inquirição das testemunhas, **vem requerer a alteração da data agendada**, porquanto os Juristas já têm outras marcações, nomeadamente, no Processo nº 504/2025-T. Para marcação da nova data, ao abrigo do princípio da colaboração, mais informam os signatários que face ao agendamento de outras diligências, não só nesse CAAD, informa-se que já temos marcações para 30 de Outubro (P. 1163/2024-T) e 05 de Novembro (P. 504/2025-T).”*

O Tribunal Arbitral por despacho de 23-10-2025 procedeu à desmarcação da referida reunião, atendendo à justificação dos juristas da AT e reagendou para o dia 29 de outubro de 2025 às 15 horas.

No mesmo dia o advogado da Requerente veio expor e requerer o seguinte:

*“Foi designado o próximo dia 29 de Outubro, para a realização da reunião no presente processo. Sucede que, o signatário no dia 29 de Outubro, encontra-se impedido em Audiência de Inquirição de Testemunhas (Processo nº ... - ACT) já previamente agendada. Nesse conspecto, requer, respeitosamente, a V. Ex.ª se digne ordenar o adiamento da referida diligência, com fundamento na impossibilidade de comparência do signatário, sugerindo, desde já, as seguintes datas para a sua realização:  
**- 12, 19 e 26 de Novembro de 2025.”***

No dia 27-10-2025 o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte despacho:

*“Desmarcação da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT agendada para o dia 29 de outubro de 2025 às 15h, atendendo à comunicação do advogado da Requerente.  
Para efeitos da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT fixa-se o dia 10 de dezembro de 2025 às 15 horas.(...).”*

A 18-11-2025, o advogado da Requerente veio requerer a desmarcação da referida reunião argumentado que a testemunha B..., estaria ausente do país até o dia 12 de dezembro.

O Tribunal Arbitral em 19-11-2025 proferiu o seguinte despacho:

*“Considerando o requerimento apresentado pela Requerente em 18-11-2025, convida-se a AT a pronunciar-se no prazo de 5 dias.”*

A AT no dia 20-11-2025 apresentou um requerimento onde referiu o seguinte:

*“A AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada do despacho arbitral em 19.11.2025, sobre o requerimento apresentado pela Requerente em 18/11/2025, dizer o seguinte:*

*1. Em prol da manifesta eficiência e adequação na produção de prova deveria a reunião do artigo 18.º do RJAT ser adiada para uma data para se inquirir todas as testemunhas no mesmo dia.*

*Para o caso de ser este o entendimento a seguir pelo Tribunal, informa-se que a Requerida já tem outras inquirições marcadas para os dias 15 e 20 de Janeiro de 2026.”*

Em 27-11-2025, o Tribunal Arbitral proferiu o despacho com o seguinte teor:

*“Atendendo ao requerimento da Requerente de 18-11-2025 e ao da Requerida de 20-11-2025, decide-se desmarcar da reunião agendada para o dia 10 de dezembro de 2025, às 15h.*

*O agendamento de nova data, será feito oportunamente.”*

Por despacho de 13-01-2026 o Tribunal Arbitral agendou para o dia 29-01-2026 às 15h, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a inquirição das testemunhas.

A 22-01-2026 a Requerente apresentou um requerimento em que pediu referindo nomeadamente o seguinte:

*“notificada do duto despacho de fls. que procede ao agendamento de data para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, vem informar V. Exa. que as testemunhas C..., D..., e bem assim o seu mandatário, irão comparecer nas instalações do CAAD em Lisboa no próximo dia 29 de Janeiro, pelas 15:00 horas, para participar na diligência.*

*Quanto à testemunha B..., por razões de saúde, não poderá comparecer presencialmente, pelo que se requer, respeitosamente, a V. Exa. que esta seja ouvida por videoconferência (...).”*

Por despacho de 23-01-2026, o Tribunal Arbitral, prorrogou por dois meses a prolação da decisão nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT e proferiu o despacho relativo ao exercício do contraditório:

---

*“Considerando o requerimento apresentado pela Requerente em 22 de janeiro de 2026, em que pede testemunha B... seja ouvida através por videoconferência, (sem apresentação do comprovativo de doença), da notifique-se a AT para se pronunciar.”*

A AT por requerimento enviado a 2026-01-26 18:41 e notificado no dia 27-01-2026 veio aos autos responder ao despacho de 22 de janeiro:

*“1. Conforme resulta dos autos a Requerente apresentou requerimento no qual vem alegar que quanto à testemunha B..., por razões de saúde, não poderá comparecer presencialmente, requerendo, que esta seja ouvida por videoconferência, indicado, para o efeito, o seguinte e-mail: -C...pt.*

*2. Todavia, importa desde já assentir que a Requerida se opõe à inquirição da aludida testemunha, com base nos fundamentos seguintes.*

*3. D determina o disposto no Artigo 457.º do CPC subordinado ao tema “Impossibilidade de comparência no tribunal que 1 - Atestando-se que a parte está impossibilitada de comparecer no tribunal por motivo de doença, o juiz pode fazer verificar por médico de sua confiança a veracidade da alegação e, em caso afirmativo, a possibilidade de a parte depor. 2 - Havendo impossibilidade de comparência, mas não de prestação de depoimento, este realiza-se no dia, hora e local que o juiz designar, ouvido o médico assistente, se for necessário, sempre que não seja possível a sua prestação ao abrigo do disposto nos artigos 518.º e 520.º.*

*4. Por seu turno prescreve o disposto no Art.º 506.º do CPC que “Quando se mostre que a testemunha está impossibilitada de comparecer no tribunal por motivo de doença, observa-se o disposto no artigo 457.º e o juiz faz o interrogatório, bem como as instâncias”.*

*5. In casu, a Requerente vem apenas invocar a possibilidade da comparência da testemunha por motivo de doença, todavia não justificou nem provou convenientemente qual o motivo da doença, não tendo junto qualquer documento comprovativo razão pela qual a Requerida se opõe à inquirição da testemunha.*

*6. Peticiona ainda a Requerente que, a testemunha seja inquirida por vídeo conferencia, indicando para o efeito um endereço de email.*

*7. Todavia, também aqui a Requerida se opõe à inquirição da testemunha por vídeo conferencia.*

*8. Prevê o referido artigo 119.º do CPPT que “Artigo 119.º Depoimento das testemunhas 1 - As testemunhas residentes na área de jurisdição do tribunal tributário são notificadas por carta registada, sendo as restantes a apresentar pela parte que as ofereceu, salvo se fundadamente se requerer a sua notificação.*

*2 – A devolução de carta de notificação de testemunha é notificada à parte que a apresentou, mas não dá lugar a nova notificação, salvo nos casos de erro do tribunal, cabendo à parte a apresentação da testemunha.*

3 - O impugnante e o representante da Fazenda Pública podem requerer que o depoimento das testemunhas residentes fora da área de jurisdição do tribunal tributário seja feita nos termos do número seguinte.

4 - As testemunhas a inquirir nos termos do número anterior são apresentadas pela parte que as ofereceu e são ouvidas por teleconferência gravada a partir do tribunal tributário da área da sua residência, devendo ser identificadas perante funcionário judicial do tribunal onde o depoimento é prestado. 5 – A inquirição das testemunhas prevista no n.º 3 deve ser efectuada durante a mesma diligência em que são ouvidas as demais testemunhas, salvo quando exista motivo ponderoso que justifique que essa inquirição seja marcada para outra data.”

9. Recorta-se assim que, a presença das testemunhas nas instalações do CAAD é imprescindível para, entre outras finalidades, se proceder à sua identificação, se garantir que as testemunhas não ouvem o depoimento umas das outras, e se assegurar que as testemunhas têm perto de si todo o processo, para poderem ser confrontadas com algum documento, se isso vier a revelar-se necessário.

10. Para todos os efeitos, os funcionários do CAAD asseguram, presencialmente, nas instalações do CAAD, a veracidade e genuinidade dos depoimentos prestados – aplicando-se analogicamente o estabelecido no Art.º 119º, 4 do CPPT (“As testemunhas (...) são ouvidas por teleconferência gravada a partir do tribunal tributário da área da sua residência, devendo ser identificadas perante funcionário judicial do tribunal onde o depoimento é prestado”) e no Art. 502º do CPC, norma na qual se estabelece que o depoimento da testemunha deve ser prestado em “edifício público” (nº 3), que a testemunha se identifica “perante o funcionário judicial do tribunal ou do juízo ou perante o funcionário do serviço público onde o depoimento é prestado” (nº 4).

11. Exclui-se, assim, qualquer depoimento prestado num outro qualquer lugar.

Termos em que respeitosamente se requer a V. Exas. Se digne indeferir o pedido formulado pela Requerente no que respeita à inquirição da testemunha.”

A Requerente enviou por e-mail de a 27-01- 2026 às 16:13 requerimento em que afirma nomeadamente o seguinte: “A... S.A, Requerente nos autos à margem identificados, notificada do douto despacho de fls. e do requerimento de pronúncia da AT, vem, respeitosamente, expor e requerer a V.ª Ex.ª o seguinte:

A requerente, por razões de celeridade processual e para não obstaculizar ao normal andamento do processo, informou os autos de que a testemunha B..., por razões de saúde, não poderia comparecer presencialmente, requerendo, por isso, que a sua inquirição fosse promovida via videoconferência.

Situação que, face à evolução dos sistemas, possibilita visualização de imagem e audição de som, possibilitando, inclusive, a exibição do documento de identificação e a visualização do local para efeitos de assegurar a prestação de depoimento isento e sem qualquer condicionamento, seja de que natureza for.

*O pedido de inquirição foi efetuado nos moldes em que se operou, informando-se que, por razões de saúde, a testemunha não poderia comparecer*

*E não o pode fazer atenta as limitações de deslocação subjacentes à sua atual condição.*

*A testemunha irá tentar, para efeitos da videochamada e para conseguir ter apoio informático se necessário, deslocar-se às instalações da entidade patronal, atendendo à proximidade da sua residência (pouco mais de 1Km) no entanto, deslocações superiores não estão aconselhadas, designadamente ao Caad (Lisboa) e, também ao Tribunal, ainda que da sua comarca.*

*Efetivamente a testemunha, na sequência e uma queda foi a fraturar vértebra, na zona lombar, o que lhe condiciona a mobilidade.*

*Com efeito, o repouso e a imobilização são determinantes para a sua recuperação.*

*Junta-se em anexo o Certificado de Incapacidade, do qual consta, efetivamente, a autorização de ausência somente para tratamentos ou em casos devidamente autorizados pelo médico, anexando-se igualmente o relatório Clínico do episódio de urgência do Hospital – Docs. 1 e 2*

*A testemunha ainda apresenta dificuldades de mobilidade e dores, sendo, previsível, que o período de incapacidade volte a ser renovado/prorrogado.*

*Desta forma, face ao exposto, reitera-se a necessidade da prestação do depoimento se operar pela via da videoconferência, assegurando-se que, dessa forma, a testemunha não necessita de efetuar deslocação que coloque em causa a sua recuperação, requerendo-se, por tal, o deferimento da inquirição conforme peticionado.*

*Em alternativa, a Requerente desde já indica não prescindir do depoimento da testemunha em causa e, nessa sequência, requerendo que a sua falta se considere devidamente justificada, não se opõe a que seja designada outra data para a inquirição da testemunha B... .*

*Espera Deferimento de V. Exa.”*

Em 28-01-2026 o Tribunal Arbitral proferiu o despacho com o seguinte teor:

*“Considerando o requerimento apresentado pela Requerente em 27 de janeiro de 2026, em que reitera o pedido para que a testemunha B... seja ouvida através por videoconferência ou em outra data a determinar, notifique-se a AT para se pronunciar.”*

No dia 28-01-2026 a Requerida respondeu ao despacho supramencionado nos seguintes termos:

*“1. A entidade Requerida no que respeita à inquirição da testemunha reitera todo o alegado no requerimento anterior, pugnando pelo cumprimento do disposto no Art.º 119.º do CPPT e Art.º 502º do CPC, para além de continuar a entender que, a presença das testemunhas nas instalações do CAAD é*

*imprescindível para, se proceder à sua identificação, garantir que as testemunhas não ouvem o depoimento umas das outras, e se assegurar que as testemunhas têm perto de si todo o processo, para poderem ser confrontadas com algum documento, se isso vier a revelar-se necessário.*

*2. Todavia, tendo em conta que a Requerente entende ser imprescindível o depoimento da testemunha, não se opõe a que seja determinada nova data para a inquirição das testemunhas.”*

No mesmo dia o Tribunal Arbitral proferiu o despacho em que determina:

*“Atendendo à posição das partes, determina-se a desmarcação da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT agendada para o dia 29 de janeiro de 2026 às 15h.*

*O agendamento de nova data será efetuado em data a definir posteriormente.”*

No dia 3 de fevereiro de 2026, foi proferido um despacho a agendar uma reunião entre as partes, para o dia 18 de fevereiro de 2026, destinada a assegurar a necessária coordenação e definição dos atos processuais subsequentes.

A inquirição das testemunhas teve lugar no dia 13 de março de 2026, pelas 15h00 m. As partes foram notificadas para apresentarem alegações.

A Requerente foi ainda informada para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente antes da publicação e notificação da decisão arbitral.

A Requerente apresentou as alegações em 08-04-2026 e a Requerida em 10-04-2026.

## **2. Saneamento**

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpra conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

## **3. Matéria de facto**

### **3.1. Factos provados**

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a)** A Requerente é uma sociedade comercial que sede na ..., distrito de Leiria.
- b)** A Requerente tem como atividade a “Fabricação de Outros Artigos de Plástico, N.E” CAE 22292, pertencente à divisão “22 – Indústrias transformadoras”; (cfr. RIT)

- c) A A... é uma empresa especializada na produção de válvulas em matéria plástica, está englobada no grupo E... SGPS que é composto por quatro empresas, três delas de injeção de matérias plásticas: F... SA, A... SA e H... SA e uma outra I... SA, vocacionada para o fabrico de moldes para a injeção de plásticos; (cfr. RIT).
- d) Requerente dedica-se à produção de válvulas de alta qualidade para a condução de água potável e outros fluídos; (cfr. RIT).
- e) Tem contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, informatizada e centralizada na sede, conforme estabelecido no artigo 123.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e alínea g) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).
- f) Em sede de IRC, por força do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC, é sujeito passivo, encontrando-se enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável, nos termos do n.º 1 do art.º 17.º do CIRC; (cfr. RIT)
- g) Para efeitos de IVA, por força do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, é um sujeito passivo que pratica operações ativas, encontrando-se enquadrado no regime normal mensal; (cfr. RIT).
- h) A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária externo ao abrigo da OI2024..., de âmbito geral, com referência ao período de 2021 com início em 04-10-2024; (cfr. RIT).
- i) No âmbito do procedimento de inspeção, ao abrigo da citada Ordem de Serviço, **foram efetuadas correções às dotações do RFAI relativas aos períodos de 2017 a 2021, como resulta do Relatório e se reproduz:**

Correções Técnicas IMPOSTO EM FALTA		
Ponto do Relatório	Descrição	Correção
V.	Dotação RFAI 2017	32 335,09
V.	Dotação RFAI 2018	41 259,09
V.	Dotação RFAI 2019	24 701,35
V.	Dotação RFAI 2020	16 132,50
V.	Dotação RFAI 2021	57 007,19
Total das correções		<b>171 435,22</b>

- j) Em consequência, foram efetuadas liquidações “adicionais” relativas aos períodos de 2021 e 2022, em que foram corrigidas as dotações do RFAI e o saldo transitado, sem que tenham dado origem à exigência de qualquer imposto (por haver ainda crédito do RFAI), ainda que de diferente período.

Período	Liquidação n.º	Data da notificação
2021	2025 ...	07/03/2025
2022	2025...	14/03/2025

- k) Na Declaração oficiosa relativa a 2021, que materializou as referidas correções, o saldo transitado do RFAI a 31/12/2021 passou de € 387 674,17 para € 216 238,96.

- l) Consta do RIT nomeadamente o seguinte:

**“V. Descrição da análise efetuada**

*Foi efetuada uma análise geral a toda a informação constante do sistema informático da AT, nomeadamente aos valores constantes das declarações entregues pelo SP.*

*Foram efetuadas visitas às instalações do SP e analisados os elementos da contabilidade e consultadas fontes de informação abertas. No âmbito da ação inspetiva, a análise externa efetuada consistiu: o Análise do ficheiro SAFT da contabilidade;*

*o Análise do mapa de apuramento das amortizações e depreciações e mapa de mais e menos valias;*

*Análise dos valores acrescidos e deduzidos no quadro 07 da modelo 22 e o cálculo da tributação autónoma;*

*o Análise do dossiê fiscal, designadamente da documentação relativa aos benefícios fiscais. Tendo em consideração que o sujeito passivo, no âmbito dos benefícios fiscais de IRC, designadamente ao RFAI, declarou dotações relativas a vários períodos consecutivos, tendo a dedução à coleta do período 2021, origem na dotação do período 2017, efetuou-se a verificação física por amostragem, de alguns dos investimentos (aplicações relevantes).*

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

**Benefícios Fiscais de IRC - RFAI**

*No período 2021 o sujeito passivo deduziu à coleta de IRC, o montante de € 60.956,75 relativo a benefícios fiscais.*

De acordo com o anexo D da declaração de rendimentos modelo 22, esses benefícios fiscais são relativos ao RFAI dotação do período 2017, conforme quadro seguinte:

Período	Saldo não deduzido período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita período seguinte
2017	116 861,30		60 956,75	55 904,55
2018	41 259,09			41 259,09
2019	108 245,85			108 245,85
2020	16 132,50			16 132,50
2021		166 132,19		166 132,19

Atendendo a que a dedução à coleta relativa a benefícios fiscais, designadamente ao RFAI, contempla dotações de períodos anteriores, foi efetuada uma análise às aplicações relevantes, consideradas pelo sujeito passivo, desde o período 2017.

**Aplicações relevantes (Despesas de investimento) não elegíveis relativas ao RFAI 2017, RFAI 2018, RFAI 2019, RFAI 2020 e RFAI 2021**

A memória descritiva do RFAI 2017, constante no dossier fiscal do sujeito passivo, refere o seguinte:

A presente Memória Descritiva refere-se ao Projeto de Investimento realizado nas Novas Instalações da A..., S.A., com início no exercício de 2016. Este projeto consiste no aumento de espaço e capacidade de produção da A... S.A.

O volume de faturação/encomendas da empresa tem vindo a aumentar nos últimos anos e pre vemos que assim continue, desta forma a A..., S.A., adquiriu um edifício em que sentiu necessidades de fazer alterações para adaptar o espaço existente à indústria de transformação de plástico. Essa transformação teve início em 2016 e foi parcialmente concluída em 2017.

Após a mudança da A... S.A para as novas instalações houve necessidade de adquirir:

- Novas máquinas com robots, para que o processo produtivo seja mais célere e eficaz;
- Novos sistemas de abastecimento automáticos para as máquinas;
- Prateleiras para os armazéns;
- Estrutura de vedação para uma máquina que já pertencia há A... S.A., de forma a prevenir possíveis acidentes de trabalho, pois a máquina é Robotizada, mas carece de intervenção humana;
- Mais meios informáticos, pois houve aumentos de postos de trabalho; adquirimos também um sistema de proteção de perímetro informático para prevenção de ataques informáticos;
- Um novo programa de gestão de picagens de recursos humanos, para que o processo de recolha de picagens e introdução dos mesmos no programa de salários fosse mais rápido e menos incorreto;

O investimento realizado em 2017 permitiu a criação de um posto de trabalho sem termo. A 31/12/2017, a A... tem 28 trabalhadores com contrato sem termo.

**m) Localização da sede, instalações e prédios urbanos propriedade da A... .**

De acordo com o que se apurou, a A..., é proprietária de um edifício industrial situado na freguesia da ..., concelho da .... Este imóvel encontra-se registado na contabilidade da A... em Propriedades de Investimento, e encontra-se arrendado a uma empresa do grupo: H... SA, NIF:.... .

*A A... exercia a sua atividade de fabricação, na rua ... – ..., local onde mantêm, ainda, atualmente a sua sede. Estas instalações são propriedade de uma empresa do grupo: F... SA, NIF ... e foram cedidas à A... por contrato de cessão de exploração (foi exibido contrato de cessão de exploração celebrado em 2013, com o valor de renda mensal de € 3.320,00 e que incluía todas as instalações pertencentes ao edifício, este contrato terá vigorado até março de 2017, data em que foi celebrado um novo contrato pelo valor de renda anual de € 3.000,00).*

*Conforme consta na memória descritiva do RFAI de 2017, em 2016 a A... adquiriu um edifício usado, localizado na zona industrial da ..., mais concretamente na Rua ... .*

*De acordo com a informação retirada da memória descritiva do RFAI e de acordo com as informações obtidas nas visitas externas efetuadas, a aquisição deste edifício ficou a dever-se à necessidade de aumentar a capacidade produtiva da empresa, e a correspondente necessidade de expansão da área produtiva, designadamente para a colocação de novas máquinas.*

*Durante a ação inspetiva, solicitou-se ao sujeito passivo, que justificasse em que medida a mudança de instalações, contribuiu para o aumento da capacidade de produção, uma vez que a informação constante do dossier fiscal era praticamente omissa a este respeito, tendo o mesmo afirmado o seguinte: “A instalação fabril desde 2017 é na Z. Industrial da ..., no entanto continua a utilizar as instalações na Ordem para a sua laboração. Até Março de 2017, as instalações na Ordem, eram utilizadas pela A... e após Março/2017 a A... utiliza apenas na sua laboração parte do edifício.*

*Com as novas instalações foi-nos permitido, até à data de hoje, duplicar a capacidade produtiva. Em 2016 o parque de máquinas era constituído por 12 máquinas de injeção e neste momento totaliza 23 máquinas, a capacidade de testes laboratoriais aumentou consideravelmente e o espaço de armazenamento quase triplicou.*

*Apresento agora as áreas dos dois edifícios:*

*A... Z.I.:*

*Piso 1 – 8.372.00m<sup>2</sup>*

*Piso 2 – 365.00m<sup>2</sup>*

*Total – 8.737.00m<sup>2</sup>*

*Ordem:*

*Piso 1 – 2.672.50m<sup>2</sup>*

*Piso 2 – 226.40m<sup>2</sup>*

*Total – 2.898.00m<sup>2</sup>*

*Em virtude do aumento gradual e significativo nas vendas ao longo dos anos, a A... viu-se na necessidade de realizar investimentos para ampliar a capacidade produtiva. Este crescimento da*

*procura levou a uma situação em que as instalações existentes já não eram suficientes para atender a este crescimento, o que tornou imprescindível o investimento em novos recursos e infraestrutura.*

*Com o exposto, demonstra-se que os investimentos realizados visaram o aumento da capacidade produtiva.”*

*Durante a ação inspetiva, foram efetuadas visitas às “novas” instalações situadas na Rua ..., ... da ... e verificou-se que o edifício era composto por uma zona fabril, armazéns, laboratório, refeitório, hall de entrada, e no Piso 2, a zona administrativa, composta pela receção, gabinetes e sala de reuniões.*

*Trata-se de um edifício adquirido, pela A... em regime de locação financeira imobiliária, em 26 de fevereiro de 2016, pelo valor de € 1.782.500,00. Foi ainda celebrado um contrato de relocação financeira em 24 de março de 2017, pelo valor de € 2.413.122,50.*

*RFAI 2017 - Lista de despesas de investimento realizadas*



*Consultada a lista de despesas de investimento realizadas no âmbito do RFAI, no período 2017, e os correspondentes documentos de suporte, verificou-se que foram englobadas aquisições não elegíveis para RFAI.*

*Como já referimos anteriormente, o dossier fiscal do sujeito passivo é praticamente omissivo na descrição do projeto inicial, limitando-se a referir que o mesmo se enquadra no aumento da capacidade do estabelecimento, não demonstrando como lhe competia em que medida é que o investimento efetuado contribuiu para o aumento da capacidade. Assim o sujeito passivo apresenta uma listagem de investimentos efetuados, que levantam várias dúvidas quanto ao seu enquadramento no projeto inicial de aumento de capacidade, por oposição a investimentos correntes de mera reposição, isolados ou de simples manutenção que qualquer empresa terá de continuamente realizar para poder continuar a operar. No caso concreto das obras de requalificação e adaptação das novas instalações, que de acordo com a informação disponibilizada foram iniciadas em 2016, período que recaí fora da análise deste procedimento inspetivo, e continuaram em 2017, período a partir do qual foi feita a análise das aplicações relevantes tendo em conta que a dedução à coleta, da dotação constituída em 2017, foi efetuada no período 2021 e seguintes. No que toca às despesas de investimentos realizadas no edifício no período de 2017, foram identificadas as seguintes relacionadas com melhorias e requalificação dos acessos exteriores, trabalhos de limpezas, reciclagem e transporte de entulhos, abertura de valas, correção de lancis, preparação para rega, instalação de espelho de água e outros, que não foram consideradas enquadráveis no âmbito do projeto inicial do aumento de capacidade do estabelecimento, uma vez que as mesmas conforme se detalhará a seguir e nos orçamentos que se juntam em anexo estão relacionadas com requalificação, melhorias e remodelações designadamente, no hall de entrada, da parte administrativa, refeitório, que contribuem para uma melhor imagem, embelezamento e conforto das instalações, mas que não se relacionam com o aumento da capacidade do estabelecimento, além do mais não existe fundamento para associar ao projeto, face à evolução do quadro de pessoal. Os acessos do estabelecimento também já existiam quando foi adquirido embora a aparência possa ter sido melhorada. E de acordo com a subalínea ii) da al a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, não constituem aplicações relevantes a construção, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris, o que não é o caso.*

*- Fatura FA 2017/6 de 2017-01-31, do fornecedor J..., no valor de € 6.692,34, com a descrição: “Trabalhos de adaptação às v/ novas instalações, orçamento n.º11627 e Acessos exteriores de entrada principal e de pessoal, orçamento n.º...”.*

*- Fatura FA 2017/14, de 2017-02-27, do fornecedor J..., no valor de € 6.004,12, com a descrição: Acessos exteriores, orçamento n.º....*

- Fatura FA 2017/24, de 2017-03-31, do fornecedor J..., no valor de € 7.827,76, com a descrição: “Acessos exteriores de entrada principal e de pessoal, orçamento n.º ... e Trabalhos de adaptação às v/ novas instalações, orçamento n.º ... .

- Fatura FA 2017/25, de 2017-03-31, do fornecedor J..., no valor de € 6.715,83, com a descrição: “Reciclagem e transporte de entulhos, fundações e assentamento de guias p/ portões laterais, reparação de pavimento, preparação p/ videoproteiro, painel azulejo e limpezas gerais exteriores, orçamento n.º...”.

atura FA 2017/35, de 2017-04-28, do fornecedor J..., no valor de € 4.047,04, com a descrição: “Transporte de entulhos, fundações e assentamento de guias p/ portões laterais, reparação de pavimento, instalação de espelho de água e respetivo tanque e acessórios. Abertura de vala, correção de lancis e preparação para a rega, orçamento n.º... . Juntam-se em anexo a este relatório, os orçamentos atrás referidos n.º..., ... e ... .

Fatura FT 4/1244, de 2017-04-27, do fornecedor..., no valor de € 34.339,75, com a descrição: “Reabilitação de unidade industrial, conforme auto (em anexo) Adit n.º 103 N/CE n.º 2704”, junta-se em anexo a este relatório o auto, apresentado pelo sujeito passivo.

Fatura FT 4/1276, de 2017-05-31, do fornecedor..., no valor de € 39.900,00, com a descrição: “Reabilitação de unidade industrial, conforme auto n.º 4, deduzindo o valor de adjudicação da n/ fatura n.º 1C/6876 CE n.º 2711, junta-se em anexo a este relatório o auto, apresentado pelo sujeito passivo.

Fatura FI 2017/67, de 2017-04-20, do fornecedor K... LDA, no valor de € 2.921,00, com a descrição: Prestação de Serviços. Não sendo indicado quais os serviços prestados, e o local de entrega indicado na fatura é: Rua... – Loja 1.ºB.

Mobiliário e decoração Recuperação mobiliário e outros 6.000,00 Logotipo 3D no valor de 7.500,00 O mobiliário e artigos de decoração, não são considerados aplicações relevantes nos termos do ponto IV, da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Manutenção e Acessórios para máquinas já existentes Vedação Maq. esferas para robot kuka já existente, com o valor de aquisição de € 3.442,26 Acessório de máquina já existente (spritoflux dueto), com o valor de aquisição de € 4.983,10.

A alínea a) n.º 2 do artigo 22.º do CFI estabelece que se consideram aplicações relevantes, nomeadamente os investimentos, desde que afetos à exploração da empresa, em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo. As reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado de novo” não cumpre por isso com os requisitos de acesso ao RFAI.

Ativo Intangível Programa ELO, Programa de gestão de picagens de recursos humanos, adquirido em 2017, com o valor de aquisição de € 5.659,50. Não foi demonstrado pelo sujeito passivo em que medida

é que este investimento contribui para o aumento da capacidade do estabelecimento. Não se considera por isso enquadrando no projeto de investimento inicial, mas sim um investimento isolado. Refira-se que no ano 2017, o sujeito passivo refere no seu dossier fiscal que foi criado apenas um posto de trabalho, o mesmo aconteceu no ano seguinte 2018, criação de um posto de trabalho.

Atendendo às correções atrás propostas, apresentam-se no quadro seguinte, os valores relativos ao RFAI 2017:

RFAI Período 2017	Aplicações Relevantes	Dotação do Período	Saldo que transitou períodos anteriores a 2021
Valores declarados pelo Sujeito Passivo	550 302,54	137 575,64	116 861,30
Correção (Valores não considerados elegíveis)	129 340,36	32 335,09	32 335,09
Valores a considerar (após correção)	420 962,18	105 240,55	84 526,21

#### Período 2018

A memória descritiva do RFAI 2018, constante no dossier fiscal do sujeito passivo, refere o seguinte:

A presente Memória Descritiva refere-se ao Projeto de Investimento realizado na A... SA durante o exercício de 2018, sendo uma continuidade do investimento iniciado em 2016. Este projeto consiste no aumento de espaço e capacidade de produção da A... S.A.

Efetivamente, no âmbito do plano de investimento então estabelecido, foi em 2018 concluído o projeto, que se traduz na compra e alteração de um imóvel e máquinas novas, de forma a aumentar a capacidade produtiva e de armazenamento dos nossos componentes. Podemos destacar alguns dos investimentos, nomeadamente:

- Obras de restauro e adaptação à nova indústria, no departamento do laboratório;
- Novo refrigerador com maior capacidade, de forma a refrigerar todas as máquinas de injeção que possuímos e as que futuramente prevemos comprar;
- Novos programas para controlo de armazém, e acessórios para o funcionamento do mesmo.
- Novos computadores pois com o aumento da capacidade produtiva a empresa teve de investir em novos postos de trabalho.

O investimento realizado em 2018 permitiu a criação de um postos de trabalho sem termo, com o número de efetivo a atingir a 31/12/2018 os 29 colaboradores contra os 26 no ano pré projeto.

DESCRIÇÃO	Nº Equip.	Despesa Investimento	Despesa Elegível	Data Aquisição	Data Transf. Curso	Data Ent. Funcion.	Nº Fat./Cont.Less.	Lañ. Contabilist.	
<b>Edifícios e outras construções:</b>									
portão laboratório		14 120,55 €	14 120,55 €	15/03/2018				4322120204	
laboratório		34 884,54 €	34 884,54 €	26/03/2018				4322120204	
laboratório/ divisóna		1 557,41 €	1 557,41 €	27/04/2018				4322120204	
Canalisador		4 042,67 €	4 042,67 €	09/08/2018				4322120204	
		<b>54 605,17 €</b>	<b>54 605,17 €</b>						
<b>Máquinas e acessórios:</b>									
Refrigerador		45 000,00 €	45 000,00 €	02/07/2018				4331111106014	
reparação máquinas - novo fuso		12 486,68 €	12 486,68 €	31/08/2018				4331111106024	
		<b>57 486,68 €</b>	<b>57 486,68 €</b>						
<b>Moldes e Acessórios:</b>									
		0,00 €	0,00 €						
<b>Equipamento Transporte:</b>									
		0,00 €	0,00 €						
<b>Equipamento Administrativo:</b>									
Computador Armazém		1 467,50 €	1 467,50 €	19/01/2018				43511322404	
Ecrãs produção		3 772,00 €	3 772,00 €	27/06/2018				43511322404	
Disaster Recover - Servidor		20 960,00 €	20 960,00 €	06/03/2018				43511322404	
PDA s armazém		2 745,00 €	2 745,00 €	12/06/2018				43511322404	
		<b>28 944,50 €</b>	<b>28 944,50 €</b>						
<b>Equipamentos não especificados</b>									
		0,00 €	0,00 €						
<b>Imobilizado em curso</b>									
		0,00 €	0,00 €						
		<b>141 036,35 €</b>	<b>141 036,35 €</b>						
<b>Equipamentos Intangíveis</b>									
Software armazém		24 000,00 €	24 000,00 €	31/12/2018				443124401	
		<b>24 000,00 €</b>	<b>24 000,00 €</b>						
<b>TOTAL</b>		<b>165 036,35 €</b>	<b>165 036,35 €</b>						
								<b>Crédito Fiscal ( 25% investimento)</b>	<b>41 259,09 €</b>
								<b>Coleta IRC 2016</b>	<b>0,00 €</b>
								<b>Crédito a reportar p/ os anos seguintes</b>	<b>41 259,09 €</b>

Analisada a memória descritiva do projeto do RFAI 2018, não foi encontrada fundamentação que permita associar as despesas/investimentos a um projeto de investimento inicial e o seu contributo para o aumento da capacidade do estabelecimento. A este respeito o dossier fiscal apenas refere o seguinte:

O Projeto de Investimento aqui descrito enquadra-se assim na rubrica " Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", nos termos da alínea a) do paragrafo 49 do artigo 2º do RGIC, uma vez que o projeto vai permitir um desenvolvimento significativo em termos de capacidade produtiva na empresa, com perspetiva de ser possível manter um crescimento do Volume de Negócios " entre 5% a 10%.

Para além da referência feita ao crescimento volume de negócios, não ser muito significativa, por si só, não comprova o aumento da capacidade gerada pelos investimentos realizados. o crescimento do volume de negócios poderá ocorrer com a mesma capacidade instalada, basta que a mesma esteja

*subaproveitada ou até por um mero aumento dos preços de venda. Ademais, no caso do sujeito passivo, o único cliente direto da A... é a F..., empresa do grupo, com que tem relações especiais.*

*Consultada a lista de despesas de investimento realizadas no âmbito do RFAI, no período 2018, e os correspondentes documentos de suporte, consolidou-se a ideia de que não se encontravam reunidas as condições para a criação de qualquer dotação do RFAI, dado que não foi possível enquadrar os investimentos realizados no conceito de investimento inicial, pela inexistência de investimentos relevantes, enquanto elo agregador das despesas/investimentos realizados num projeto de investimento inicial. Assim, como passamos a concretizar, verificou-se que foram englobadas as seguintes aquisições não elegíveis para RFAI:*

*Edifícios e outras construções a) Falta de apresentação de documento comprovativo de aquisição Apesar de constar na lista de despesas de investimento realizadas no período 2018, referente a edifícios e outras construções, o montante de € 54.605,17, apenas foram exibidos documentos de suporte relativos ao montante de € 22.137,83. Não foram assim apresentados documentos comprovativos dos investimentos efetuados no laboratório, no montante de € 32.467,34.*

*b) Falta de enquadramento da despesa realizada no projeto inicial*

*Foram analisados os documentos apresentados no montante de € 22.137,83, inseridos na rúbrica acima indicada, de edifícios e outras construções. A descrição dos mesmos não permite efetuar uma ligação entre si, tratando-se de investimentos dispersos que foram sendo efetuados ao longo do período.*

*• Fatura N.º 91/18, de 2018-03-15, do fornecedor L... Lda, no valor de € 9.560,84, com a descrição correspondente a várias portas e portões. • FT 1C/8103, de 2018-03-26, do fornecedor M..., no valor de € 6.976,91, com a descrição: restantes 20% referentes a fornecimento e montagem de divisórias para criação de salas de laboratório e torneamento. • FT 1C/8211, de 2018-04-27, do fornecedor M..., no valor de € 1.557,41, com a descrição: Acrescento de divisórias.*

*FT 18/24, de 2018-08-09, do fornecedor N..., no valor de € 4.042,67, com a descrição de: serviços prestados, tubo de isolamento e fita adesiva.*

*Equipamentos de utilização genérica, ou relativos a meios produtivos já existentes, sem que tenha sido feita prova do aumento da sua capacidade. • Refrigerador, valor de aquisição € 45.000,00, data de aquisição: 02/07/2018. Não existe contemporaneidade com nenhum investimento relevante. Investimento isolado, considerado investimento corrente, de substituição e ou manutenção. • Reparação de máquinas existentes, adquirido em 2018, com o valor de aquisição de € 12.486,68. A alínea a) n.º 2 do artigo 22.º do CFI estabelece que se consideram aplicações relevantes, nomeadamente os investimentos, desde que afetos à exploração da empresa, em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo. As reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado*

de novo”, não cumpre por isso com os requisitos de acesso ao RFAI. • Diverso equipamento administrativo e informático, considerado investimento corrente necessário ao normal da empresa, adquirido ao longo do ano 2018, sem contemporaneidade com investimento relevante.

	Valor Aquisição em €	Data Aquisição
Computador armazém	1.467,50	19/01/2018
Ecrãs produção	3.772,00	27/06/2018
Disaster Recover-Servidor	20.960,00	06/03/2018
PDA'S	2.745,00	12/06/2018

Ativos Intangíveis “Desenvolvimento de software” Foi considerado pelo sujeito passivo como sendo aplicação relevante, o montante de € 24.000,00 correspondente ao desenvolvimento de software. Os documentos de suporte desta despesa são constituídos por 8 faturas mensais correspondentes aos meses de maio a dezembro de 2018, no montante de € 3.000,00 cada, com a descrição: “Desenvolvimento de Módulo de Software, módulos de software para tratamento de operações em armazém através de terminais móveis e ecrãs touch”. A referida despesa parece estar relacionada com o salário mensal de um informático/programador, que teve ainda continuidade durante vários meses do ano 2019. A documentação que a suporta é insuficiente para sustentar a sua qualificação como ativo intangível. Não se considera elegível como aplicação relevante para RFAI nos termos da alínea b) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, que apenas considera elegíveis: “os 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.”

Atendendo ao atrás exposto, apresentam-se no quadro seguinte, os valores relativos ao RFAI 2018:

RFAI Período 2018	Aplicações Relevantes	Dotação do Período	Saldo que transitou períodos anteriores a 2021
Valores declarados pelo Sujeito Passivo	165 036,35	41 259,09	41 259,09
Correção (Valores não considerados elegíveis)	165 036,35	41 259,09	41 259,09
Valores a considerar (após correção)	0,00	0,00	0,00

#### Período 2019

A memória descritiva do RFAI 2019, constante no dossier fiscal do sujeito passivo, refere o seguinte:

A presente Memória Descritiva refere-se ao novo Projeto de Investimento realizado nas instalações da A... S.A., durante o exercício de 2019. Este novo projeto visa a melhoria na qualidade do corte das peças, facilitar as tarefas que anteriormente eram feitas manualmente resultando na melhoria das condições de trabalho dos trabalhadores, o aumento da capacidade produtiva, o aumento da gama de produtos, aumento da capacidade de resposta do armazém.

Assim o projeto contemplou a aquisição de vários equipamentos:

- Uma máquina de injeção nova Engel de 260 toneladas com capacidade para os moldes adquiridos com duplicação de cavidades e ainda um fuso novo para que possa injetar componentes em PVCC, matéria-prima específica que estamos a colocar no mercado.
- Dois Robots que visam a melhoria na qualidade do corte das peças facilitando as tarefas que anteriormente eram feitas manualmente resultando na melhoria das condições de trabalho dos trabalhadores.
- Dois Stackers novos, um para o armazém para que seja mais fácil e rápido a arrumação dos componentes, e outro para o setor dos moldes por forma a facilitar o transporte e arrumação dos mesmos.
- Equipamento informático, em virtude do aumento da gama de produtos, tivemos a necessidade de adquirir um novo software específico para o armazém e adquirir mais computadores e ecrãs para que a informação esteja atualizada ao minuto sendo mais fácil, rápido e fiável a arrumação de todos os nossos componentes, com a grande vantagem de redução de consumo de papel.

O investimento realizado em 2019 permitiu a criação de quatro postos de trabalho, sem termo, relativo a 2018, com o número de efetivo a atingir a 31/12/2019 os 33 colaboradores, e sete contra os do ano pré projeto.

*RFAI 2019 - Lista de despesas de investimento realizadas*

DESCRIÇÃO	Nº Equip.	Despesa		Data Aquisição	Data Transf. Curso	Data Ent. Funcion.	Nº Fat./Cont.Leas.	Lanç. Contabilist.
		Investimento	Elegível					
Edifícios e outras construções:								
		0,00 €	0,00 €					
Máquinas e acessórios:								
Robot maq 9		35 200,00 €	35 200,00 €	05/02/2019				4331111106014
Vedação robot		3 000,40 €	3 000,40 €	14/06/2019				4331111106014
Maq. 17		285 613,00 €	285 613,00 €	16/07/2019				4331111106014
Robot maq 17		48 565,00 €	48 565,00 €	16/07/2019				4331111106014
Reparação maq. 7		7 081,00 €	7 081,00 €	02/07/2019				4331111106024
		<b>379 459,40 €</b>	<b>379 459,40 €</b>					
Moldes e Acessórios:								
		0,00 €	0,00 €					
Equipamento Transporte: Stackers		25 794,00 €	25 794,00 €	22/05/2019				43411234516
		<b>25 794,00 €</b>	<b>25 794,00 €</b>					
Equipamento Administrativo:								
Comp. Portatil		1 826,00 €	1 826,00 €	17/05/2019				43511322404
Ecrãs armazém		1 956,00 €	1 956,00 €	22/03/2019				43511322404
Computador fujitsu		748,00 €	748,00 €	05/06/2019				43511322404
		<b>4 530,00 €</b>	<b>4 530,00 €</b>					
Equipamentos não especificados								
		0,00 €	0,00 €					
Imobilizado em curso								
		0,00 €	0,00 €					
		<b>409 783,40 €</b>	<b>409 783,40 €</b>					
Equipamentos Intangíveis Software armazém		23 200,00 €	23 200,00 €	31/12/2019				443124401
		<b>23 200,00 €</b>	<b>23 200,00 €</b>					
<b>TOTAL</b>		<b>432 983,40 €</b>	<b>432 983,40 €</b>					
								<b>108 245,85 €</b>
								<b>0,00 €</b>
								<b>108 245,85 €</b>

(...)

Consultada a lista de despesas de investimento realizadas no âmbito do RFAI, no período 2019, e os correspondentes documentos de suporte, destacam-se como investimentos relevantes a aquisição de uma nova máquina de injeção, de 260 toneladas, e do respetivo robot, no montante total de € 334.178,00 (€ 265.613 + € 48.565), analisados as restantes despesas, conclui-se que foram englobadas aquisições não elegíveis para RFAI, no montante de € 98.805,40, designadamente as seguintes:

Equipamentos de utilização genérica ou relativos a meios produtivos já existentes, sem que tenha sido feita prova do aumento da sua capacidade. Verifica-se ainda que não existe contemporaneidade com o investimento relevante, centrado na aquisição da nova máquina de injeção (adquirida em julho de 2019), por serem adquiridos antes (ver tabela acima Lista de investimentos). Aquisições isoladas, de equipamento corrente ou de substituição, não enquadráveis no RFAI.

- Robot industrial aplicado a máquina já existente (maq 9), adquirido em 05-02-2019, valor de aquisição € 35.200,00.
- Vedação de robot, data de aquisição 14-06-2019, valor de aquisição € 3.000,40.

- *Stackers, data de aquisição 22-05-2019, valor de aquisição € 25.794,00.*
- *Computador portátil, data de aquisição 17-05-2019, valor de aquisição € 1.826,00.*
- *Écrans armazém, data de aquisição 22-03-2019, valor de aquisição € 1.956,00.*
- *Computador Fujitsu, data de aquisição 05-06-2019, valor de aquisição € 748,00.*
- *Reparação da máquina 7, data de aquisição 02-07-2019, com o valor de aquisição de € 7.081,00.*

*Ativos Intangíveis “Desenvolvimento de software” À semelhança do ocorrido no período 2018, foi considerado pelo sujeito passivo como sendo aplicação relevante o montante de € 23.200,00 correspondente ao desenvolvimento de software. Os documentos de suporte desta despesa são constituídos por faturas mensais correspondentes a vários meses do ano 2019, algumas no montante de € 3.000,00, outras no montante de € 2.800,00, com a descrição: “Desenvolvimento de Módulo de Software, módulos de software para tratamento de operações em armazém através de terminais móveis e écrans touch”. A referida despesa parece estar relacionada com o salário mensal de um informático/programador. A documentação que a suporta é insuficiente para sustentar a sua qualificação como ativo intangível.*

Atendendo ao exposto, apresentam-se no quadro seguinte, os valores relativos ao RFAI 2019:

RFAI Período 2019	Aplicações Relevantes	Dotação do Período	Saldo que transitou períodos anteriores a 2021
Valores declarados pelo Sujeito Passivo	432 983,40	108 245,85	108 245,85
Correção (Valores não considerados elegíveis)	98 805,40	24 701,35	24 701,35
Valores a considerar (após correção)	334 178,00	83 544,50	83 544,50

*Período 2020*

*A memória descritiva do RFAI 2020, constante no dossier fiscal do sujeito passivo, refere o seguinte:*

A presente Memória Descritiva refere-se ao Projeto de Investimento realizado na [A...], S.A., durante o exercício de 2020. Este projeto iniciado em 2019 visa a melhoria na qualidade do corte das peças, melhoria na alimentação automática das máquinas, o aumento da capacidade informática da empresa, registo da marca [A...] e aumento da capacidade logística do armazém.

Assim o projeto contemplou a aquisição de vários equipamentos:

- Um Robot que visa a melhoria na qualidade do corte das peças facilitando as tarefas que anteriormente eram feitas manualmente resultando na melhoria das condições de trabalho dos trabalhadores.
- Alimentador automático, para que seja mais rápido o abastecimento da matéria-prima nas máquinas.
- Equipamento informático, para que a informação esteja atualizada ao minuto houve necessidade de informatizar todos os setores nomeadamente, setor administrativo, laboratório e setor da produção, com a grande vantagem de redução de consumo de papel.
- Início do processo de registo da marca [A...] SA, em vários países, nomeadamente: China, Israel, Irão, Marrocos, Rússia, Tunísia e Ucrânia por forma a evitar duplicação da nossa marca e fraudes com a mesma.
- Compra de um novo camião pela necessidade de satisfazer o aumento de trabalho logístico.

O investimento de 2020 permitiu a criação de dois novos postos de trabalho sem termo, com o número de efetivos atingir a 31/12/2020 os 35 colaboradores contra os 33 do ano anterior e 9 face ao ano pré projeto

*RFAI 2020 - Lista de despesas de investimento realizadas*

DESCRIÇÃO	Nº Equip.	Despesa Investimento	Despesa Elegível	Data Aquisição	Data Transf. Curso	Data Ent. Funcion.	Nº Fat./Cont.Leas.	Lanç. Contablist.
<b>Edifícios e outras construções:</b>		0,00 €	0,00 €					
<b>Máquinas e acessórios:</b>								
Alimentador automático monofásico AM10		1 844,00 €		11/03/2020				4331111108014
		1 844,00 €	1 844,00 €					
<b>Moldes e Acessórios:</b>								
		0,00 €	0,00 €					
<b>Equipamento Transporte:</b>								
Camião Mitsubishi		45 651,19 €		13/11/2020				43411238511
		45 651,19 €	45 651,19 €					
<b>Equipamento Administrativo:</b>								
Computador Fujitsu Espriimo P558		1 185,65 €		02/04/2020				43511322404
Computador Fujitsu Espriimo P558		2 889,40 €		29/05/2020				43511322404
Computador Fujitsu Espriimo P558		1 554,80 €		23/12/2020				43511322404
Impressora Brother laser		324,50 €		23/12/2020				4351132275
		5 754,35 €	5 754,35 €					
<b>Equipamentos não especificados</b>								
		0,00 €	0,00 €					
<b>Imobilizado em curso</b>								
Robot - Mão p/ corte casquilhos		1 840,00 €		07/10/2020				455311444
Robot - Corte pneumático casquilhos		4 230,00 €		07/10/2020				455311444
		6 070,00 €	6 070,00 €					
<b>Equipamentos Intangíveis</b>								
<b>Marcas</b>								
Marca A... Registo		5 210,46 €						44412475
		5 210,46 €	5 210,46 €					
		64 530,00 €	64 530,00 €					
<b>TOTAL</b>		<b>64 530,00 €</b>	<b>64 530,00 €</b>					
								Crédito Fiscal ( 25% investimento) 16 132,50 €
								Coleta IRC 2016 0,00 €
								Crédito a reportar p/ os anos seguintes 16 132,50 €

Como já referimos em relação a períodos anteriores, o crescimento do volume de negócios, por si só, não comprova o aumento da capacidade gerada pelos investimentos realizados no período. Consultada a lista de despesas de investimento realizadas no âmbito do RFAI, no período 2020, e os correspondentes documentos de suporte, consolidou-se a ideia de que não se encontravam reunidas as condições para a criação de qualquer dotação do RFAI no período 2020, dado que não foi possível enquadrar os investimentos realizados no conceito de investimento inicial, pela inexistência de investimentos relevantes, enquanto elo agregador das despesas/investimentos realizados num projeto de investimento inicial. Tratam-se de investimentos isolados efetuados ao longo do ano 2020, relacionados com a atividade corrente da empresa.

Com efeito, os auxílios de Estado com finalidade regional não se destinam a financiar as necessidades de investimento para a realização da atividade de exploração corrente, não se destinam ao funcionamento das atividades pré-existentes, ainda que permitam ganhos de eficiência e/ou de

*produtividade, uma vez que não é a manutenção das atividades que promove o crescimento, o desenvolvimento sustentável e a criação de emprego, é o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais.*

*Assim, como passamos a concretizar, verificou-se que foram englobadas as seguintes aquisições não elegíveis para RFAI:*

- *Camião Mitsubishi..., valor de aquisição € 45.651,19, adquirido a O... SA, NIF..., data da fatura 13/11/2020. Por consulta à base de dados da AT, verificou-se que a referida viatura tem data de 1.ª matrícula 27-10-2020, proprietário: P... Lda, NIF ..., de 2020-11-04 a 2021-01-14. Na referida base de dados, a A... apenas consta como proprietária a partir de 2021-01-14.*

*Pela análise do mapa de depreciações de 2021, verificou-se que à data existia no ativo fixo tangível da A... uma outra viatura pesada de mercadorias com a matrícula ..., com data de 1.ª matrícula de 1998-12-04, propriedade da A... no período compreendido entre 2003-01-29 e 2023-12-06, data em que foi transferida a propriedade para H... SA (empresa do mesmo grupo da A...). O que demonstra que não seriam necessárias duas viaturas pesadas ao serviço da A..., tratando-se apenas de um investimento de substituição.*

*- Alimentador automático monofásico AM10, valor de aquisição de € 1.844,00, data de aquisição 11-03-2020. As reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado de novo”, não cumprindo por isso com os requisitos de acesso ao RFAI.*

- *Computador Fujitsu Esprimo P558, data de aquisição 02-04-2020, valor de aquisição € 1.185,65.*
- *Computador Fujitsu Esprimo P558, data de aquisição 29-05-2020, valor de aquisição € 2.689,44.*
- *Computador Fujitsu Esprimo P558, data de aquisição 23-12-2020, valor de aquisição € 1.554,80.*
- *Impressora Brother Laser, data de aquisição 23-12-2020, valor de aquisição € 324,50.*
- *Robot, mão para corte de casquilhos, valor de aquisição de € 1.840,00, data de aquisição 07-10-2020, acessório para máquina já existente; além do mais, trata-se de um adiantamento.*
- *Robot, corte pneumático de casquilhos, valor de aquisição de € 4.230,00, data de aquisição 07-10-2020, acessório para máquina já existente; além do mais, trata-se de um adiantamento.*
- *Registo da Marca A..., no valor de € 5.210,46, não se considera aplicação relevante nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.*

*Atendendo às correções atrás propostas, apresentam-se no quadro seguinte, os valores relativos ao RFAI 2020:*

RFAI Período 2020	Aplicações Relevantes	Dotação do Período	Saldo que transitou períodos anteriores a 2021
Valores declarados pelo Sujeito Passivo	64 530,00	16 132,50	16 132,50
Correção (Valores não considerados elegíveis)	64 530,00	<b>16 132,50</b>	<b>16 132,50</b>
Valores a considerar (após correção)	0,00	0,00	0,00

### Período 2021

A memória descritiva do RFAI 2021, constante no dossier fiscal do sujeito passivo, refere o seguinte:

A presente Memória Descritiva refere-se ao Projeto de Investimento realizado na  S.A., durante o exercício de 2021. Este projeto iniciado em 2019 visa a melhoria na qualidade do corte das peças, melhoria na alimentação automática das máquinas, aumento da capacidade produtiva, o aumento da capacidade informática da empresa,

Assim o projeto contemplou a aquisição de vários equipamentos:

- Quatro Robots que visam a melhoria na qualidade do corte das peças facilitando as tarefas que anteriormente eram feitas manualmente resultando na melhoria das condições de trabalho dos trabalhadores.
- Duas máquinas novas de forma a aumentar a capacidade produtiva.
- Equipamento informático, para que a informação esteja atualizada ao minuto houve necessidade de informatizar todos os setores nomeadamente, setor administrativo, laboratório e setor da produção, com a grande vantagem de redução de consumo de papel.
- Aquisição de porta paletes e plataforma elevatória, para melhorar e facilitar a armazenagem de componentes.

O investimento de 2021 permitiu a criação de cinco novos postos de trabalho sem termo, com o número de efetivos atingir a 31/12/2020 os 40 colaboradores contra os 35 do ano anterior e 15 face ao ano pré projeto.

*Reproduz-se de seguida a listagem das aplicações relevantes (despesas de investimento) consideradas pelo sujeito passivo, elegíveis para o RFAI de 2021.*

DESCRIÇÃO	Nº Equip.	Despesa Investimento	Despesa Elegível	Data Aquisição	Data Transf. Curso	Data Ent. Funcion.	Nº Pat. Cont. Leas.	Leac. Contabiliz.	Observações
<b>Edifícios e outras construções:</b>									
<b>Máquinas e acessórios:</b>									
Robot 16-T Edesign - maq 30		26 000,00 €		05/01/2021				433111108014	
Mão Robot Casquilhos		2 760,00 €		18/01/2021				433111108014	RFAI/2020 parte
Fazedora		12 350,00 €		02/02/2021				433111108014	
Robôscadora		12 790,00 €		02/02/2021				433111108014	
Alimentador manual/âmico AM10		1 021,30 €		04/02/2021				433111108014	
Pneumático Mão Robot		8 345,00 €		16/02/2021				433111108014	RFAI/2020 parte
Robot 16-T Edesign - maq. 4 mão hidráulica		43 000,00 €		23/04/2021				433111108014	
Máquina 11 - Robot		34 500,00 €		13/08/2021				433111108014	
Máquina 20		156 488,00 €		15/09/2021				433111108014	
Máquina 20 - Robot		46 514,00 €		15/09/2021				433111108014	
Máquina 21		182 238,00 €		04/10/2021				433111108014	
Máquina 21 - Robot		49 262,00 €		01/10/2021				433111108014	
Peça Controlo Compressores		5 180,20 €		30/04/2021				433111122351	
		<b>588 446,70 €</b>	<b>588 446,70 €</b>						
<b>Utensílios de Uso Específico:</b>									
Contentores Matéria-Prima - verdes		4 050,00 €		18/08/2021				43311110704	
		<b>4 050,00 €</b>	<b>4 050,00 €</b>						
<b>Mobiliário:</b>									
Armatos manutenção		3 416,38 €		04/03/2021				43311222430	
		<b>3 416,38 €</b>	<b>3 416,38 €</b>						
<b>Balanças:</b>									
Balança de precisão		838,00 €		28/01/2021				433111122230	
		<b>838,00 €</b>	<b>838,00 €</b>						
<b>Equipamento Transportar:</b>									
Plataforma Elevatória Crown		13 002,50 €		30/07/2021				43411234517	
Porta paletes eléctrico mod. SWS082		4 000,00 €		22/12/2021				43411234513	
		<b>17 002,50 €</b>	<b>17 002,50 €</b>						
<b>Equipamento Administrativo:</b>									
Computador Manutenção		1 089,50 €		07/04/2021				43511322404	
Equip. Laboratório		709,51 €		31/05/2021				43511322404	
PDA		1 050,00 €		31/05/2021				43511322404	
Computador Vitor Braga		958,00 €		29/10/2021				43511322404	
		<b>3 807,01 €</b>	<b>3 807,01 €</b>						
<b>Equipamentos não especificados tr. justificado PT</b>									
		3 023,78 €		18/12/2021				4331111222514	
		<b>3 023,78 €</b>	<b>3 023,78 €</b>						
<b>mobilizado em curso</b>									
Robot - Mão		1 120,00 €		28/11/2021				455311444	
Carta Gilbs 333		4 932,40 €		28/11/2021				455311444	
Carta Gilbs 283		5 062,00 €		28/11/2021				455311444	
Robot - Mão		1 170,00 €		28/11/2021				455311444	
Robots wemo - 4 maq. 100t, 150T, 200T, 890T		31 000,00 €		28/11/2021				455311450	
		<b>43 884,40 €</b>	<b>43 884,40 €</b>						
<b>Equipamentos Intangíveis</b>									
<b>Arrendas</b>									
<b>TOTAL</b>		<b>664 828,71 €</b>	<b>664 828,71 €</b>						
								Crédito Fiscal ( 25% Investimento)	166 182,19 €
								Coleta IFC 2021	0,00 €
								Crédito a reportar p/ os anos seguintes	166 182,19 €

Analisada a documentação constante do dossier fiscal relativa ao RFAI do período 2021, verifica-se que mais uma vez, à semelhança dos períodos anteriores, o sujeito passivo, refere que:

O Projeto de Investimento aqui descrito enquadra-se assim na rubrica "Aumento da capacidade de produção de um estabelecimento já existente", nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2º do RGIC, uma vez que o projeto vai permitir um desenvolvimento significativo em termos de capacidade produtiva na

empresa, com perspetiva a ser possível alcançar um crescimento do volume de Negócios entre 8% a 12%.

*mas não comprova o aumento de capacidade gerada pelos investimentos realizados.*

*Consultada a lista de despesas de investimento realizadas no âmbito do RFAI, no período 2021, e os correspondentes documentos de suporte, destacam-se como investimentos relevantes a aquisição de duas novas máquinas de injeção e respetivos robots, no montante total de € 436.500,00 (€ 156.486,00 + € 48.514,00 + € 182.238,00 + € 49.262,00). Analisadas as restantes despesas, conclui-se que foram englobadas aquisições não elegíveis para RFAI, no montante de € 228.028,75, designadamente as seguintes:*

*Equipamentos de utilização genérica ou relativos a meios produtivos já existentes, sem que tenha sido feita prova do aumento da sua capacidade. Verifica-se ainda que não existe contemporaneidade com o investimento relevante, centrado na aquisição das novas máquinas de injeção (ocorrida em setembro e outubro de 2021), por serem adquiridos antes ou depois (ver tabela acima Lista de investimentos). Aquisições isoladas, de equipamento corrente ou de substituição, não enquadráveis no RFAI.*

#### **Aplicações relevantes (Despesas de investimento) não elegíveis para o RFAI 2021**

<b>Máquinas e acessórios:</b>			
Robot 16-7 Edesign - maq.19	36 000,00 €		05/01/2021
Mão Robot Casquilhos	2 760,00 €		15/01/2021
Frezadora	12 350,00 €		02/02/2021
Retificadora	12 790,00 €		02/02/2021
Alimentador monofásico AM10	1 021,50 €		04/02/2021
Pneumático Mão Robot	6 345,00 €		16/02/2021
Robot 16-7 Edesign - maq.4 mão hidráulica	43 000,00 €		23/04/2021
Máquina 11 - Robot	34 500,00 €		13/08/2021
<b>Peça Controlo Compressores</b>	<b>5 180,20 €</b>		<b>30/04/2021</b>

<b>Mobiliário:</b> Armários manutenção	3 416,38 €	04/03/2021
<b>Utensílios de Uso Específico:</b> Contentores Matéria-Prima - verdes	4 050,00 €	18/06/2021
<b>Balanças:</b> Balança de precisão	838,00 €	28/01/2021
<b>Equipamento Transporte:</b> Plataforma Elevatória Crown	13 062,50 €	30/07/2021
Porta paletes elétrico mod: SWE080L	4 000,00 €	22/12/2021
<b>Equipamento Administrativo:</b> Computador Manutenção	1 089,50 €	07/04/2021
Ecrã Laboratório	709,51 €	31/05/2021
PDA	1 050,00 €	31/05/2021
Computador <input type="text"/>	958,00 €	29/10/2021
<b>Equipamentos não especificados</b> Ar condicionado PT	3 023,76 €	16/12/2021

(...)

#### Adiantamentos

- Robots Wemo (adiantamento de 4 robots). Trata-se de um adiantamento, no valor de € 31.000,00.
- Robot, Mão — trata-se de um adiantamento no valor de € 1.120,00.
- Corte Gitos, diâmetro 32 — trata-se de um adiantamento no valor de € 4.932,40.
- Corte Gitos, diâmetro 63 — trata-se de um adiantamento no valor de € 5.662,00.
- Robot-Mão — trata-se de um adiantamento no valor de € 1.170,00.

Não é elegível para RFAI atendendo ao n.º 5 do artigo 22.º do CFI, nos termos do qual “considera-se investimento realizado, o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis, de 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.”

Atendendo às correções atrás propostas, apresentam-se no quadro seguinte, os valores relativos ao RFAI 2021:

RFAI Período 2021	Aplicações Relevantes	Dotação do Período
Valores declarados pelo Sujeito Passivo	664 528,75	166 132,19
Correção (Valores não considerados elegíveis)	228 028,75	<b>57 007,19</b>
Valores a considerar (após correção)	436 500,00	109 125,00

Tendo em consideração as correções acima descritas os valores a constar no Anexo D da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do período 2021, que eram:

Período	Saldo não deduzido período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita período seguinte
2017	116 861,30		60 956,75	55 904,55
2018	41 259,09			41 259,09
2019	108 245,85			108 245,85
2020	16 132,50			16 132,50
2021		166 132,19		166 132,19

deverão ser os seguintes:

Período	Saldo não deduzido período anterior	Dotação do período
2017	84 526,31	
2018	0,00	
2019	83 544,50	
2020	0,00	
2021		109 125,00

Atendendo a que o valor do saldo que transita para o período seguinte será corrigido em consonância com as correções propostas, deverão também ser corrigidos os respetivos quadros dos Anexos D das Declarações Modelo 22 dos períodos seguintes.”

### 3.2. Factos não provados

O Tribunal Arbitral considera que não ficou provado que a aquisição pela Requerente do camião Mitsubishi..., em novembro de 2020, tenha sido motivada por uma necessidade efetiva de possuir um veículo de maior capacidade para transporte.

Não resultou demonstrado que os materiais transportados exigissem um veículo de grande capacidade, o que reforça a conclusão de que a aquisição não representou um aumento da capacidade produtiva, mas sim um investimento destinado a substituir o veículo anteriormente existente.

### 3.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

Assim, o presente Tribunal Arbitral formou a sua convicção quanto à factualidade provada tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, como prevê o artigo 110.º do CPPT, e a prova documental produzida.

Os depoimentos das testemunhas da Requerente foram prestados de forma clara, mas centraram-se essencialmente na evolução da empresa, no processo produtivo e na aquisição de determinados equipamentos, sem demonstração concreta da existência de um projeto de investimento inicial destinado ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento. Embora tenha sido referido o aumento do volume de vendas, não foi demonstrada a ligação entre esse crescimento e os investimentos realizados.

As testemunhas confirmaram a aquisição de máquinas - despesas aceites pela inspeção tributária - mas não lograram demonstrar que a todas as correções efetuadas pela AT, relativamente aos investimentos realizados, estejam inegavelmente relacionadas com o investimento de aumento da capacidade produtiva abrangido pelo RFAI.

Foi igualmente salientado que o principal cliente da Requerente é uma empresa do mesmo grupo económico, o que limita a relevância probatória do aumento de faturação como indicador de incremento de capacidade produtiva. Pela descrição das testemunhas, no período em análise, além do edifício fabril e das máquinas que foram consideradas elegíveis pela AT para o RFAI, foram efetuados alguns investimentos com a adaptação do edifício fabril, aquisição de robots e seus acessórios para máquinas de injeção já existentes e um fuso para, nomeadamente, utilizar outra matéria prima (abs) que potenciaram um aumento da capacidade produtiva (robots e fuso) ou foram condição necessária para a realização deste investimento (adaptação do edifício fabril).

Já no que respeita à maioria dos investimentos não aceites pela AT, as declarações das testemunhas não se revelaram suficientes para demonstrar a sua elegibilidade como aplicações relevantes para efeitos de RFAI.

Quanto à aquisição do camião em novembro de 2020, independentemente da sua qualificação de um veículo como ‘novo’ ou usado, que, de facto, não depende do número de matrículas atribuídas, mas sim da verificação dos critérios legais relativos à sua utilização prévia. A este respeito pode atender-se ao à definição de veículos novos, constante do artigo 2.º do RITI.

Por outro lado, quando à necessidade de a Requerente dispor de um camião com maior capacidade de transporte, o Tribunal Arbitral considera relevante o depoimento da testemunha B..., que referiu que o veículo era utilizado

para transportar produtos para “famílias” que prestavam serviços no âmbito do fabrico das válvulas nas suas residências. Atendendo à natureza dessa atividade e aos locais identificados como **as residências de famílias**, não resulta demonstrado que os materiais transportados exigissem um veículo de grande capacidade, o que reforça a conclusão de que a aquisição não representou um aumento de capacidade produtiva mas sim um investimento num veículo de substituição.

Refira-se, a título de outro exemplo relevante, que o depoimento da mesma testemunha revelou também incongruências entre a alegada necessidade de um laboratório com elevados requisitos de controlo e a inexistência de controlo de qualidade sobre o trabalho realizado externamente por “famílias”, o que fragiliza a alegação de que determinados investimentos estavam associados a exigências técnicas acrescidas.

#### **4. Questões a decidir**

Nos presentes autos está em causa, conforme o pedido da Requerente, decidir:

- a) sobre a legalidade das correções efetuadas aos períodos de 2017, 2018, 2019 e 2020 quanto à extensão do procedimento de inspeção.
- b) sobre a legalidade das correções efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que desconsideraram determinados investimentos por os qualificar como não elegíveis para efeitos de dedução ao abrigo do RFAI, originando as correspondentes liquidações adicionais de IRC.

#### **4.1. Posição das partes**

##### **4.1.1. Posição da Requerente**

#### **a) Da ilegalidade das correções efetuadas aos períodos de 2017, 2018, 2019 e 2020 – Extensão do procedimento de inspeção**

A Requerente alega, em síntese, que a extensão do procedimento de inspeção, tal como fixada na Ordem de Serviço OI2024..., delimita de forma vinculativa os factos tributários abrangidos pelo procedimento de inspeção.

Assim, tendo sido instaurado um procedimento inspetivo exclusivamente dirigido ao período de 2021, a AT não poderia, sem prévia alteração formal da extensão através da notificação de uma ordem de serviço, proceder à verificação de factos ocorridos nos exercícios de 2017 a 2020, designadamente os relativos às aquisições de ativos que originaram o direito ao RFAI.

A Requerente afirma que o direito ao benefício se constitui nos períodos em que são realizadas as aplicações relevantes, pelo que qualquer procedimento de inspeção deve limitar-se a esses períodos.

A mera existência, em 2021, de saldos dedutíveis formados em anos anteriores não legitima, por si só, a inspeção desses exercícios no âmbito de uma Ordem de Serviço relativa a procedimento de inspeção relativo a 2021. Entende, por isso, que os atos de inspeção praticados relativamente a 2017 a 2020 carecem de suporte procedimental válido, por ausência de credenciação e notificação adequadas, configurando omissão de formalidade essencial e determinando a anulabilidade do procedimento. Consequentemente, considera inválida qualquer

---

liquidação adicional que tenha por fundamento elementos apurados fora do período para o qual o procedimento de inspeção foi instaurado.

**b) Da ilegalidade das correções às dotações do RFAI**

A Requerente entende que, para a desconsideração de alguns dos investimentos realizados pela Requerente para efeitos de RFAI, a AT considera que os mesmos configuram meros investimentos de substituição ou acessórios, destinados apenas a melhorar a eficiência da produção e que, por isso, não poderão ser enquadrados na tipologia de “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”.

Esta conclusão não procede, pois os investimentos efetuados representam um efetivo aumento da capacidade do estabelecimento. Foram adquiridas novas instalações industriais, realizados investimentos significativos em equipamentos e verificado um reforço da capacidade instalada, acompanhado pelo aumento das unidades produzidas e do volume de negócios.

Ainda que não tivesse ocorrido um aumento imediato da produção, a Requerente sublinha que o regime do RFAI não exige um resultado concreto, mas apenas que os investimentos sejam aptos a gerar esse aumento, o que claramente se verifica, dado que os novos equipamentos permitem ampliar a produção e reforçar a capacidade produtiva.

Quanto à alegação de que alguns investimentos seriam meras substituições ou elementos acessórios, a Requerente destaca que a inspeção não identifica quais equipamentos teriam sido substituídos, limitando-se a invocar o conceito sem o demonstrar, o que revela falta de fundamentação. Acrescenta que, mesmo tratando-se de equipamentos de substituição ou complementares, estes não deixam de constituir despesas relevantes, desde que relacionados com o aumento da capacidade produtiva, com a diversificação da produção ou com uma alteração significativa do processo produtivo. O que importa não é a natureza do equipamento, mas sim a sua afetação à atividade produtiva e a sua ligação ao objetivo de reforçar a capacidade do estabelecimento.

**4.1.2. Posição da Requerida**

**a)** A Requerida defende que, no âmbito do RFAI, o artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento estabelece um mecanismo de dedução à coleta que se inicia no período em que são realizadas as aplicações relevantes, podendo o respetivo remanescente ser deduzido nos dez períodos de tributação seguintes.

Invoca, adicionalmente, o disposto no n.º 3 do artigo 45.º da LGT, segundo o qual, quando exista dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito, bem como a alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da mesma lei, que determina a suspensão do prazo de caducidade em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada.

Defende que o procedimento de inspeção realizado ao abrigo da Ordem de Serviço OI 2024..., referente ao período de 2021 e tendo por objeto o controlo dos benefícios fiscais RFAI e DLRR, do exercício em que a Requerente

declarou a dedução à coleta não apenas da dotação de 2021, mas também de dotações reportadas de 2017 a 2020, tendo inclusivamente deduzido, em 2021, parte da dotação correspondente ao ano de 2017. Assim, entende que, ao abrigo dos referidos preceitos da LGT, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) estavam habilitados a verificar a correção das deduções declaradas em 2021, incluindo a análise das dotações reportadas, sem necessidade de procedimentos inspetivos autónomos para os exercícios de 2017 a 2020, porquanto não foram promovidas correções nas liquidações desses anos.

A Requerida afirma que as correções efetuadas incidiram exclusivamente sobre o exercício de 2021 e, por efeito do reporte, sobre 2022, conforme resulta do respetivo relatório de inspeção, limitando-se a AT a verificar a elegibilidade dos investimentos subjacentes às deduções exercidas nesses períodos.

Conclui, por isso, que não ocorreu qualquer alargamento da extensão do procedimento de inspeção para além do período de 2021, inexistindo omissão de formalidade essencial. As liquidações adicionais controvertidas resultam apenas das deduções à coleta, do benefício fiscal, de 2021 e no período seguinte, pelo que, no entendimento da Requerida, os argumentos da Requerente carecem de fundamento e não afetam a validade do procedimento inspetivo nem as liquidações adicionais dele decorrentes.

**b)** A Requerida, por referência ao RIT, defende que os SIT, no procedimento de inspeção efetuado ao período de tributação de 2021, a coberto da Ordem de Serviço Externa n.º OI2024..., verificaram que a Requerente tinha efetuado, nesse período, uma dedução ao abrigo do RFAI no montante de €60.956,75, bem como declarado um saldo a transitar para 2022 no montante global de €387.674,18, referente a saldos não deduzidos de períodos anteriores, nomeadamente RFAI 2017 (€55.904,55), RFAI 2018 (€41.259,09), RFAI 2019 (€108.245,85), RFAI 2020 (€16.132,50) e RFAI 2021 (€166.132,19).

Após apresentar o quadro legal aplicável ao RFAI, salientando que os investimentos, para serem considerados relevantes, devem estar afetos à exploração da empresa, consistir em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo (com exceção dos previstos nas subalíneas i) a vi) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI) e integrar o conceito de “investimento inicial”, a Requerida concluiu pela exclusão do benefício dos ativos de substituição, das aquisições isoladas de ativos e dos ativos de uso corrente no processo produtivo, por não se integrarem nesse conceito.

Mais refere o RIT que recai sobre a Requerente o ónus de demonstrar que os investimentos efetuados se qualificam como investimentos relevantes nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do CFI. Compete-lhe, assim, provar que os ativos adquiridos são ativos fixos em estado novo afetos à exploração, que constituem adições ao ativo pré-existente e que se inserem na estratégia global de investimento inicial prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Sublinha ainda a Requerida que o dossier fiscal da Requerente é praticamente omissivo quanto à descrição do projeto inicial, limitando-se a indicar que este se enquadra no aumento da capacidade do estabelecimento, sem demonstrar de que forma concreta os investimentos realizados contribuíram para esse aumento.

## 5. Apreciação

a) Cumpre apreciar se a Administração Tributária excedeu a extensão do procedimento de inspeção fixada na Ordem de Serviço OI 2024..., ao verificar a elegibilidade das dotações de RFAI reportadas aos exercícios de 2017 a 2020, quando o procedimento inspetivo se encontrava formalmente circunscrito ao período de tributação de 2021.

A Requerente defende que a extensão definida na ordem de serviço delimita de forma vinculativa os factos tributários suscetíveis de controlo, pelo que a AT não poderia, sem alteração formal, analisar factos ocorridos em exercícios anteriores. A Requerida, por seu turno, defende que, nos termos do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento e dos artigos 45.º, n.º 3, e 46.º, n.º 2, alínea c), da LGT, a AT pode verificar, no período em que a dedução é exercida, os pressupostos que lhe dão origem, ainda que estes remontem a anos anteriores, não sendo necessária a abertura de procedimentos inspetivos autónomos para os exercícios de 2017 a 2020, uma vez que não foram praticadas correções com impacto nas respetivas liquidações.

No caso concreto, resulta dos autos que, no período de 2021, a Requerente declarou a dotação de RFAI desse ano e declarou igualmente saldos reportados de 2017 a 2020, tendo inclusive deduzido parte da dotação correspondente ao ano de 2017.

A atuação da AT consistiu na verificação da elegibilidade dos investimentos subjacentes às dotações reportadas, com vista a aferir a correção das deduções exercidas em 2021 e do saldo a transitar para 2022.

Não foram praticados atos de correção com efeitos próprios nos exercícios de 2017 a 2020, nem foram emitidas liquidações relativas a esses anos. A análise dos investimentos desses exercícios assumiu natureza instrumental, necessária para verificar a legalidade da dedução exercida no período de 2021.

No caso, a AT não procedeu à liquidação de imposto relativo a 2017 a 2020, nem alterou a coleta desses anos, limitando-se a controlar a correção da dedução efetuada em 2021, o que se enquadra no regime previsto no artigo 45.º, n.º 3, da LGT.

Assim, o procedimento de inspeção não configura um alargamento indevido da extensão do procedimento, mas antes o exercício legítimo da competência de verificação dos pressupostos do benefício fiscal no período em que este foi exercido.

Conclui-se que não ocorreu qualquer omissão de formalidade essencial, nem qualquer vício procedimental suscetível de afetar a validade das liquidações adicionais emitidas com fundamento nas correções efetuadas no âmbito da inspeção ao período de 2021.

A atuação da Administração Tributária manteve-se dentro dos limites legais sendo improcedente a pretensão da Requerente quanto à invocada ilegalidade do procedimento inspetivo.

Pelo exposto julga-se improcedente a alegada violação da extensão do procedimento de inspeção, por se considerar que a atuação da Administração Tributária se manteve dentro dos limites legalmente fixados na Ordem de Serviço OI 202... .

#### **b) Deduções no âmbito do RFAI**

Cumpra, assim, a este Tribunal Arbitral decidir se os investimentos objeto de correção pela AT podem ser qualificados como de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, para efeitos do RFAI, considerando que a AT se limitou à verificação da respetiva elegibilidade desses investimentos, que constituem, exclusivamente, o objeto do presente litígio.

O RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento é um benefício fiscal que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis). Está prevista uma dedução à coleta de IRC (esta dedução não pode exceder 50% da coleta do IRC, exceto nos casos de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes) das seguintes importâncias:

No caso de investimentos realizados nas regiões Norte, Centro, Alentejo, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira, pode-se deduzir 25% das aplicações relevantes para investimentos até €10.000.000,00, e 10% das aplicações relevantes para a parte excedente. Já nos investimentos nas regiões do Algarve, Grande Lisboa e Península de Setúbal, pode-se deduzir 10% das aplicações relevantes.

O RFAI está previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), que é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

Este é aplicado pelos sujeitos passivos consoante o cumprimento das regras e condições estabelecidas na lei, não estando dependente de decisão de concessão pela Administração fiscal.

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 OAR e do RGIC.

Desde já, importa referir que a Requerente exerce a atividade “Fabricação de Outros Artigos de Plástico, N.E” CAE 22292, pertencente à divisão “22 – Indústrias transformadoras”, o qual é elegível para efeitos de RFAI, sob o CAE principal.

Para efeitos do disposto no RFAI, em concreto, no artigo 22.º do CFI, 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 algumas exceções,*
- 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;*
- c) *Custos salariais decorrentes da criação de postos de trabalho de pessoal com habilitações literárias do nível 7 ou do nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações.*

*Nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI os investimentos relevantes deverão proporcionar 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).*

Face a este enquadramento, importa tratar cada uma das situações em análise, tendo como pano de fundo o conceito contabilístico-financeiro de aplicações relevantes aplicável no RFAI, ou seja, “*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;*
  - v) *Equipamentos sociais;*
  - vi) *Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*
- f) ***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.***

...

***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.”***

No que respeita a **investimento inicial**, numa análise financeira, o conceito crucial é o de **investimento incremental em relação ao já existente**, acrescentando, com a devida vénia, o que consta da fundamentação que norteou a decisão do Tribunal Arbitral no Processo n.º 712/2022-T: “exigindo ainda um conjunto de ativos que, de forma funcionalmente integrada e interrelacionada, permita uma efetiva e significativa expansão da atividade.”

Analisámos, em primeiro lugar e para cada um dos anos em análise, todas as rubricas do ativo fixo tangível que a AT não considerou enquadradas no RFAI, tendo concluído que existem três tipos despesas de investimento que consideramos enquadráveis no RFAI:

**1)** Obras de adaptação do edifício, que listaremos com o respetivo valor por ano de análise, e com base no que a NCRF 7 define como ativo fixo, ou seja, *“quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar na forma pretendida”*. Considerámos apenas como elegíveis para RFAI as duas verbas relativas a 2017 descritas como “reabilitação da unidade industrial”, nos valores, respetivamente, de 34.339,75 euros e 39.900,00 euros (vide quadro mais adiante). Essas obras foram necessárias para a adaptação de um edifício que anteriormente funcionava para o fabrico de mobiliário, conforme foi relatado pela testemunha B..., para a atividade baseada em equipamentos de injeção. Estamos perante custos enquadráveis na NCRF 7, atrás referida. Sem eles, não seria possível a produção incremental das válvulas fabricadas pela A... .

No entanto, concordamos com a não aceitação pela Requerida de todas as outras verbas reportadas ao edifício por não as considerarmos incrementais ou, no caso da reciclagem, transporte de entulho, etc., de subjetiva imputação, a saber: os acessos exteriores, os portões e portas (o Acordo Coletivo de Trabalho aplicar-se-ia sempre, houvesse ou não incremento de atividade) e todas as despesas de investimento com o laboratório, que seriam sempre necessárias para esta atividade pré-existente.

**2)** Robots e respetivos acessórios para as máquinas de injeção que não os tinham acoplados. Porém, não se consideraram os adiantamentos para este tipo de equipamento, num total de 43.884,40 euros (vide mapa mais adiante), pois a legislação relativa ao RFAI é muito clara ao não considerar como elegíveis os adiantamentos, como transcrito anteriormente.

Os robots em apreço são equipamentos que efetuam o corte imediato dos gitos, conforme relatado, nomeadamente, pela testemunha C... . Não deverão, pois, ser considerados uma mera

benfeitoria num equipamento existente. São equipamentos autónomos que complementam as máquinas de injeção e que, efetivamente, aumentam a capacidade produtiva, sobretudo por diminuírem o número de peças defeituosas. De facto, o corte manual dos gitos, além de mais lento, pode provocar defeitos nas peças produzidas, ainda para mais quando é elevado o número de gitos do molde utilizado numa determinada peça. Com base nestes factos, os valores adicionais considerados elegíveis para o RFAI por este Tribunal Arbitral foram de 38.200,40 euros, 6.070,00 euros e 122.605,00 euros, respetivamente, em 2019, 2020 e 2021, cf. quadro mais adiante.

**3) Fuso**, equipamento adquirido em 2018 por 12.486,68 euros. Ao permitir a utilização de uma nova matéria, ABS (Acrilonitrila Butadieno Estireno), este fuso vai potenciar um aumento da capacidade produtiva, pelo que não configurará um mero investimento de substituição.

Em suma, consideramos que os robots e o fuso permitem, de forma funcionalmente integrada e interrelacionada, uma efetiva e significativa expansão da atividade. Já todos os outros investimentos em ativo fixo tangível, (por exemplo, o refrigerador, a frezadora, a retificadora, os stakers, os contentores, etc. ) não passam pelo crivo de investimento incremental de expansão: seriam à mesma justificáveis na anterior situação produtiva.

Finalmente, no que respeita aos ativos intangíveis não elegíveis como aplicações relevantes pela AT, não consideramos que os argumentos apresentados pela Requerente e os depoimentos testemunhais tenham sido suficientemente esclarecedores para os poder incluir na definição de ativos intangíveis elegíveis ao abrigo do RFAI, mesmo considerando que a definição legal não é exaustiva (despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente).

**4) Programa ELO**, Programa de gestão de picagens de recursos humanos, adquirido em 2017, com o valor de aquisição de € 5.659,50. Não foi demonstrado pelo sujeito passivo em que medida é que este investimento contribui para o aumento da capacidade do estabelecimento.

Não se considera por isso enquadrando no projeto de investimento inicial, mas sim um investimento isolado.

Refira-se que, no ano 2017, o sujeito passivo refere no seu dossier fiscal que foi criado apenas um posto de trabalho, o mesmo aconteceu no ano seguinte 2018, criação de um posto de trabalho.

5) Ainda há que referir que foram efetuadas duas correções na base tributável a favor da Requerida que constam do texto da AT mas que, efetivamente, não foram integradas nos cálculos, a saber:

- 2017: 6 692,34 euros relativos a trabalhos de adaptação e acessos exteriores, que foram listados mas não foram somados.

- 2021: 2.000,00 euros, que resultaram das correções terem sido feitas por diferença e o valor aceite estar incorretamente calculado. Nos valores aceites, a AT considerou 48.514 euros na máquina 10 em vez de 46.514 euros.

Quadro resumo da análise das correções dos valores dos investimentos:

ANO: 2017	Breve descritivo	Correções AT	Requerente	NOTAS:	Correção do imposto
6	Trabalhos de adaptação e acessos exteriores	0	6 692,34	A AT não aceitou este valor mas o incluiu nas correções	
7	Acessos exteriores	6 034,12	6 034,12		
7	Acessos exteriores armário principal e do pessoal	7 827,76	7 827,76		
8	Reciclagem, transporte de entulhos, fundações, etc.	8 713,63	8 713,63		
9	Transporte de entulho, assentamento de guias, etc.	4 047,64	4 047,64		
10	Reabilitação da unidade industrial	34 339,73	34 339,73		
11	Reabilitação da unidade industrial	39 950,68	39 950,68		
12	Prestação de serviços	2 921,60	0,00	Requerente não incluiu este valor na contestação	
13	Sub-total edifícios	104 795,56	116 186,95	Soma total calculada pela requerente (valor correto: 165.526,84)	
14	Reparação de mobiliário	6 020,00	6 950,00	Não se consegue identificar este valor nos documentos enviados pela AT	
15	Ligação 3D (interior da fábrica)	7 500,00	7 500,00		
16	Sub-total mobiliário	13 520,00	13 590,00		
17	Verificação máquina e foras	8 425,36	0,00	Requerente também não incluiu este valor, provavelmente para o valor final igualar o da AT	
18	Sub-total acessórios de máquinas	8 425,36	8,00		
19	Programa de gestão de pilagens de recursos humanos	6 659,64	6 659,64		
20	Correção total da AT/Contestação total da Requerente	129 340,36	129 340,36		
21					
22	Correção corrigida da AT/Contestação corrigida da Requerente	130 022,76	124 646,34	Soma correta das correções/contestações das verbas em causa	
23					
24	ANO: 2018				
25	Breve descritivo	Correções AT	Contestação Requerente		
26	Portas e portões	32 467,34	32 467,34	Valor considerando desconto de 382,48 euros numa das facturas	
27	Divisórias do laboratório	22 137,63	22 137,63		
28	Refrigerator	45 000,00	45 000,00		
29	Fitas	12 486,68	12 486,68		
30	Equipamento administrativo e informático	23 044,58	23 044,58		
31	Software de gestão	24 000,00	24 000,00		
32	Correção total AT/Contestação total da Requerente	165 036,33	165 036,33		
33					
34	ANO: 2019				
35	Breve descritivo	Correções AT	Contestação de Requerente		
36	Robot industrial para máquina 3i existente	35 200,00	35 200,00		
37	Verificação de ruído	3 000,40	3 000,40		
38	Stackers	25 794,00	25 794,00		
39	Computador portátil	1 826,00	1 826,00		
40	Écrans para armazém	1 956,00	1 956,00		
41	Computador Fujitsu	748,00	748,00		
42	Reparação de máquina	7 081,60	7 081,60		
43	Software de gestão	23 200,00	23 200,00		
44	Correção total AT/Contestação total da Requerente	98 805,40	98 805,40		
45					

ANO: 2020	Correções AT	Contestação do Requerente	
Breve descritivo			
Amplificador automático	1 844,00	45 651,19	
Carimbo Físico	43 651,19	0,00	
Computadores e impressoras	5 764,35	0,00	
Peça de data rotor	6 070,00	0,00	
Registo de marca A...	5 210,46	0,00	
<b>Correção total AT/Contestação total do Requerente</b>	<b>64 630,60</b>	<b>45 651,19</b>	
ANO: 2021			
Breve descritivo			
Robôs e acessórios para máquinas costureiras	122 020,00	122 020,00	
Robôs e corte glósc em curso	43 894,40	43 894,40	
Fazedoras, retificadora e equipamento monofásico	26 161,50	26 161,50	
Peça para controlo de impressora	5 180,20	5 180,20	
Conectores para máquina prensa	4 050,60	4 050,60	
Armários de manutenção	3 418,38	3 418,38	
Balança de precisão	839,00	839,00	
Plataforma e porta passete	17 060,50	17 060,50	
Ar condicionado	3 023,76	3 023,76	
Computadores e ecrã	3 807,61	3 807,61	
<b>Correção certa da AT/Contestação certa do Requerente</b>	<b>230 028,75</b>	<b>230 028,75</b>	
<b>Correção total AT/Contestação total do Requerente</b>	<b>228 028,75</b>	<b>238 928,75</b>	
Soma incorreta. A causa desta erro é esse valor ter sido calculado por diferença (*)			
(*) Ao somar os valores aceites, a AT considerou 46.514 euros no máx. 10 em vez de 46.514 euros			
Com base nos valores contestados por este Tribunal Arbitral, a soma das correções seria:		694 433,20	
Assim discriminadas:			
2017		126 022,20	
2018		163 036,35	
2019		96 805,40	
2020		64 520,00	
2021		238 928,75	
E não se voltar considerado pelo AT:		685 740,88	
Assim discriminadas:			
2017		129 249,20	
2018		163 036,35	
2019		96 805,40	
2020		64 520,00	
2021		238 928,75	
Assim sendo, o valor correto do imposto total em taxa/valor económico do Processo seria de:		171 494,30	
Em vez do valor apresentado pela AT de:		171 435,22	
ANO: 2021			
Soma as correções efetuadas por este Tribunal Arbitral totallaram, para os 5 anos:	244 909,40	Saldo líquido a favor do Requerente, após as correções a favor do Requerente em 2017 e 2021	61 227,37
Assim discriminadas:			
2017	67 847,41	Saldo líquido a favor do Requerente, após as correções a favor do Requerente de 6.602,24 euros	18 886,85
2018	12 486,68	Saldo a favor do Requerente	3 121,67
2019	38 700,40	Saldo a favor do Requerente	8 503,10
2020	6 070,00	Saldo a favor do Requerente	1 517,50
2021	120 805,91	Saldo líquido a favor do Requerente, após as correções a favor do Requerente de 2.000,00 euros	30 158,25

Da prova produzida resulta demonstrado que uma parte dos investimentos realizados pela Requerente - concretamente aqueles que este Tribunal Arbitral qualificou como elegíveis para efeitos de dedução à coleta de IRC ao abrigo do RFAI - contribuiu de forma substancial tanto para o aumento da capacidade produtiva como para o incremento da produção efetiva do respetivo estabelecimento fabril.

Quanto aos demais investimentos, e pelas razões anteriormente expostas, conclui-se que não reúnem os pressupostos legais de elegibilidade para efeitos de aplicação do RFAI, motivo pelo qual se consideram corretas as correções efetuadas pela AT, devendo manter-se na ordem jurídica as liquidações adicionais correspondentes, nessa parte.

Nestes termos, decide-se julgar o pedido de pronúncia arbitral parcialmente procedente, quanto às correções de IRC impugnadas, determinando-se a sua anulação parcial, por violação de lei, mantendo-se na ordem jurídica, quanto ao remanescente, as liquidações adicionais emitidas.

Considerando o decidido, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento do pedido de reenvio prejudicial.

## 6. Decisão

Nos termos e pelos fundamentos expostos, decide este Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral anulando-se parcialmente as liquidações adicionais de IRC dos exercícios de 2021 e 2022, n.ºs 2025..., de 2025-02-17 e n.º 2025..., de 2025-02-20,

respeitantes aos períodos de tributação de **2021 e 2022**, no valor total de 61.227,37 euros, nos termos e com os fundamentos supramencionados;

- b) Manter na ordem jurídica as liquidações adicionais supra identificadas na parte não anulada;
- c) condenar a Requerente e Requerida nas custas do processo em razão do respetivo decaimento.

## 7. Valor do processo

É competência do Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT), devendo este corresponder à utilidade económica do pedido, a qual, quando sejam impugnados de atos de liquidação, como sucede no caso *sub judice*, corresponde à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT).

Apesar de a Requerente ter indicado como valor do processo o montante de € 171.435,22 e de este não ter sido contestado pela AT, verifica-se que o valor não corresponde ao somatório das importâncias dos atos cuja anulação é requerida. Esse valor global ascende a € 173.608,30, conforme os cálculos realizados por este Tribunal Arbitral, nos termos supramencionados.

Assim sendo, com base na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT, e no artigo 306.º do Código de Processo Civil, fixa-se o valor do processo em **€ 173 608,30**.

## 8. Custas

<sup>1</sup>Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.672,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 65% (2.386,80 euros) e a Requerida na percentagem 35% (€1.285,20).

Notifique-se.

---

<sup>1</sup> De acordo com o despacho de retificação de 2026-05-26

Lisboa, 25 de maio de 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente)

(Luís Janeiro – Adjunto)

(Francisco Nicolau Domingos – Adjunto)

### **Declaração de voto**

A decisão arbitral entende não existiu omissão de formalidade essencial, nem qualquer vício suscetível de afetar a validade das liquidações adicionais emitidas com fundamento nas correções efetuadas, no âmbito da inspeção, ao período de 2021.

Vejamos.

O artigo 15.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”) prevê que:

*Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada.*

Já o artigo 50.º, do mesmo diploma, dispõe que:

*1 - Não há lugar a notificação prévia do procedimento de inspeção quando:*

- a) O procedimento vise apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário;*
- b) O fundamento do procedimento for participação ou denúncia efetuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal;*
- c) O objeto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, a recolha de amostras para perícia, o controlo de bens em regime aduaneiro económico ou suspensivo, a realização de testes por amostragem ou quaisquer atos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova;*
- d) O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respetivos documentos de transporte;*
- e) O procedimento se destine a averiguar o exercício de atividade por sujeitos passivos não registados;*

*f) A notificação antecipada do início do procedimento de inspeção for, por qualquer outro motivo excepcional devidamente fundamentado pela administração tributária, suscetível de comprometer o seu êxito;*

*g) O procedimento vise a avaliação do cumprimento de pressupostos de isenção que dependam do fim ou da utilização dada às mercadorias.*

*2 - Nos casos referidos no número anterior, o anexo a que se refere o n.º 3 do artigo 49.º é entregue, conjuntamente com a cópia da ordem de serviço ou do despacho a que se refere o n.º 1 do artigo 51.º, no momento da prática dos atos de inspeção.*

A Requerida efetuou alterações às dotações RFAI de anos anteriores (2017 a 2020), com fonte no procedimento efetuado ao abrigo da OI2024..., respeitante ao exercício de 2021.

A jurisprudência arbitral<sup>2</sup> sustenta que:

*Não se consegue perceber a razão da mudança de âmbito e extensão do procedimento de inspeção nem tão pouco o raciocínio que levou a Requerida a proceder à mudança do procedimento inicial. Com efeito, um destinatário normal fica sem perceber qual foi o iter lógico, o raciocínio do autor para, perante a situação concreta do procedimento tomar a decisão de mudança de âmbito do procedimento de inspeção. A razão de ser da necessidade de fundamentação é assegurar que as razões factuais e jurídicas sejam cognoscíveis pelo interessado de forma clara, para que este possa exercer o seu direito de defesa. Podemos dizer que a melhor ou pior fundamentação é essencialmente aferida segundo aquilo que o interessado entende e segundo a defesa que consegue apresentar. Ou seja, o dever de fundamentação emerge como um importante sustentáculo da legalidade administrativa e instrumento fundamental da respetiva garantia contenciosa (Cfr. Mário Esteves de Oliveira e outros, Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 1997, p. 589). Por outro lado, as características exigidas à fundamentação, por lei, servem igualmente para se aferir da consistência da atividade da Requerida quanto ao cumprimento de princípios jurídicos fundamentais da igualdade, da imparcialidade e da transparência. Com referência específica ao dever de fundamentação constante do artigo 15.º, n.º1, do RCPITA, referem Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, Anotado e Comentado, 2ª. Edição, revista, atualizada e ampliada, Almedina, Coimbra 2021, pp. 115 ss.) que a alteração dos fins do procedimento de inspeção e a sua extensão, do ponto de vista formal, deve revestir a forma de despacho fundamentado (de modo claro, preciso, direto, atual e completo). Acrescentando os autores que a omissão desta formalidade acarreta a invalidade/ilegalidade da alteração em causa com fundamento em vício de forma. Também na jurisprudência pode ler-se, a título de exemplo, que “Na pendência do*

<sup>2</sup> Decisão arbitral n.º 739/2024, de 10 de fevereiro de 2025.

*procedimento de inspeção podem ser alterados os fins e a extensão daquele, posto que tal conste de despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado (...)”, e, mais adiante, conclui-se que a omissão da alteração dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento de inspeção pela entidade que o ordenou, “todas as conclusões referentes ao relatório relativas a tal alargamento são ilegais e não poderão ter validade fiscal, nem fundamentar qualquer acto de liquidação” (nosso sublinhado)(Acórdão do STA de 15-06-2016, processo n.º 01101/15- cfr. a obra atrás citada a p. 119). Termos em que se considera não verificadas as características exigidas por lei quando exige que a mudança de âmbito e extensão do procedimento de inspeção tem de constar de despacho devidamente fundamentado, com a consequente invalidade do despacho em causa na parte impugnada.*

Já quanto à natureza automática do benefício fiscal RFAI, o Tribunal Arbitral constituído para julgar o processo arbitral n.º 584/2021-T, de 24 de maio de 2022, concluiu que:

*I - O benefício estabelecido no artigo 22.º e 23.º do Código Fiscal do Investimento (respeitante ao RFAI) é de carácter automático (não depende de reconhecimento prévio), resultando a sua aplicação diretamente da lei a partir do momento em que, e de acordo com o artigo 22.º, n.º 2, alínea a), ponto ii) se adquiram ativos fixos tangíveis em estado de novo, desde que afetos a atividades turísticas, e se verifiquem os demais pressupostos legais.*

Respeitando as correções a um benefício fiscal constituído em anos anteriores (aquisição de ativos fixos tangíveis) ao do procedimento de inspeção, não podiam (os anos anteriores a 2021) ser objeto de inspeção.

Deste modo, perante a falta de despacho de extensão, devia ter de ser sido reconhecida a anulabilidade de todo o procedimento subsequente, na qual se incluem as liquidações com fonte no procedimento de inspeção, nos respetivos segmentos, em crise. É este o motivo da nossa dessintonia com a decisão arbitral.

Lisboa, 25 de maio de 2026

Francisco Nicolau Domingos