

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 829/2025-T

Tema: IRC – RFAI . Investimento Inicial. Aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente. Aquisição de ativos fixos tangíveis

SUMÁRIO:

A construção de uma nova unidade fabril, em substituição de anteriores instalações produtivas arrendadas, configura um investimento *ex novo* num ativo fixo tangível, e não uma mera substituição de um ativo pré-existente integrando o conceito de “investimento inicial” para efeitos de RFAI.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitro Presidente), Pedro Guerra Alves (árbitro adjunto) António Cipriano da Silva (árbitro adjunto e relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

- 1. A... LDA** (adiante designada por “Requerente”), com sede social em Rua ..., Zona ..., ...-, com o número de identificação de pessoa coletiva..., veio em 18 de setembro de 2025 solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), o qual tem por objeto a liquidação adicional de Imposto sobre o

1.

Rendimento de Pessoas Coletivas (“IRC”) e juros compensatórios do exercício de 2016 com o n.º 202..., a respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios do exercício de 2017 com o n.º 2024..., a respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”), bem como o despacho proferido por esta de indeferimento da reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2025... interposta pelo Requerente contra aqueles atos, na parte em que foram efetuadas correções às dotações do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 18 de setembro de 2025, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 22 de setembro de 2025.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto nos artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 7 de novembro de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 25 de novembro de 2025.
6. Por despacho datado de 25 de novembro de 2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar prova de produção adicional.
7. Em 22 de janeiro de 2026, a Requerida apresentou resposta e cópia do processo administrativo, tendo-se defendido por impugnação e pugnado pela absolvição do pedido.
8. Em 28 de janeiro de 2026, a Requerida reconhecendo que a sua resposta foi apresentada depois do prazo consignado do artigo 17.º, do RJAT, requereu a junção aos autos da mesma.

9. Por despacho de 28 de janeiro de 2026, o Tribunal Arbitral aceitou a junção aos autos da resposta e de cópia do processo administrativo, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT.
10. Por despacho de 4 de fevereiro de 2026, o Tribunal Arbitral designou o dia 20 de abril de 2026, pelas 10 horas e 30 minutos, para efeitos da realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, notificando as partes para indicarem, de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido de pronúncia arbitral e da resposta que seriam objeto daquele tipo de prova.
11. Em 16 de fevereiro de 2026, a Requerente indicou de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido de pronúncia arbitral e da resposta que seriam objeto daquele tipo de prova na reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT.
12. Em 20 de abril de 2026, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, com a inquirição das testemunhas arroladas, tendo as partes sido notificadas para querendo, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias.
13. Em 4 de maio de 2026, a Requerente juntou as suas alegações escritas.
14. Em 5 de maio de 2026, a Requerida apresentou as suas alegações escritas.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

§1. Posição da Requerente

15. A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando em síntese, o seguinte:
 - a) A Requerente defende a ocorrência da caducidade do direito à liquidação adicional de IRC do ano de 2016 por violação do disposto no artigo 45.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”);

- b) A liquidação adicional de IRC do ano de 2016 foi notificada à Requerente em 10.09.2024, isto é, após o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação, pelo que é ilegal por violação do disposto no artigo 45.º, da LGT;
- c) Nos termos do artigo 45.º, n.ºs 1 e 4, da LGT, tratando-se de IRC (imposto periódico), o prazo de quatro anos para a liquidação conta-se a partir do último dia do período de tributação, o que, para o período de 2016, implicaria o termo desse prazo em 31.12.2020, não existindo causas de suspensão;
- d) No entanto, por estar em causa um benefício fiscal de natureza condicionada – o RFAI – aplica-se a alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, segundo a qual, tratando-se de benefícios fiscais de natureza condicionada, o prazo de caducidade suspende-se desde a apresentação da declaração de imposto até ao termo do prazo legal de cumprimento da condição;
- e) A condição do benefício em apreço resulta do artigo 22.º, n.º 4, do Código Fiscal do Investimento (“CFI”), impondo, no caso de Pequenas e Médias Empresas (“PME”), a manutenção dos bens objeto de investimento na empresa e na região, bem como a manutenção, no mesmo período de três anos, dos postos de trabalho criados, a contar do termo do período de tributação;
- f) No caso concreto, a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC de 2016 foi apresentada em 30.05.2017, sendo que o prazo de três anos de manutenção dos investimentos e dos postos de trabalho decorre de 31.12.2016 a 31.12.2019, pelo que o prazo de caducidade do direito à liquidação de IRC de 2016 esteve suspenso até 31.12.2019 e reiniciou a sua contagem em 01.01.2020, com termo em 01.01.2024;
- g) Assim, a notificação da liquidação adicional de IRC de 2016 deveria ter ocorrido até 01.01.2024; tendo ocorrido apenas em setembro de 2024, a liquidação encontra-se ferida de caducidade, impondo-se a sua anulação, com consequente reposição dos saldos do RFAI declarados nos anos seguintes e da dotação do RFAI utilizada em 2019, 2020, 2021, 2022 e seguintes;
- h) As Leis n.º 1-A/2020, de 6 de abril, e n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, que estabeleceram um regime excecional de suspensão dos prazos de prescrição e

caducidade no contexto da pandemia COVID-19, apenas produzem efeitos quando, à data da sua vigência, exista já um processo ou procedimento em curso;

- i) Não tendo o procedimento inspectivo e de liquidação sido iniciado nesses anos, não se verificou qualquer suspensão adicional do prazo de caducidade ao seu abrigo;
- j) A interpretação extensiva dessas normas excepcionais, de modo a suspender prazos que podiam ser cumpridos após o termo da situação pandémica, seria contrária aos princípios da proporcionalidade, da boa fé e da segurança jurídica, por alargar indevidamente um regime pensado apenas para processos e procedimentos em curso durante o período de maior constrangimento dos serviços públicos;
- k) O procedimento inspectivo relativo ao exercício de 2016 teve natureza interna, razão pela qual não é aplicável a suspensão do prazo de caducidade prevista no artigo 46.º, n.º 1, da LGT, pelo que a caducidade do direito à liquidação de 2016 ocorreu, em rigor, em 01.01.2024;
- l) Quanto ao mérito material das correções, a Requerente sustenta que o investimento em causa – construção de uma nova unidade industrial e aquisição de equipamentos – preenche os requisitos do conceito de “*investimento inicial*” previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro (“Portaria n.º 297/2015”), em articulação com o parágrafo 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (“RGIC”), por se encontrar relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento existente;
- m) A Requerida erra ao qualificar o investimento como mero “*investimento de substituição*” e ao considerar que a nova unidade industrial apenas promove a eficiência e produtividade, sem aumentar a capacidade produtiva;
- n) Antes de 2015, a Requerente não detinha a propriedade de qualquer unidade fabril, desenvolvendo a sua atividade em edifícios arrendados, precários e estruturalmente incapazes de suportar a expansão da atividade;
- o) A construção da nova unidade fabril constituiu, assim, uma aquisição “*ex novo*” de um ativo fixo (terreno e edifício industrial), dotado de características construtivas e funcionais especificamente concebidas para o processo produtivo de pré-fabricados

- em betão, permitindo, em conjunto com os novos equipamentos, o aumento efetivo da capacidade instalada;
- p) A letra do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI, ao incluir expressamente a “*construção de instalações fabris*” como investimento relevante para efeitos de RFAI, confirma que o edifício industrial, enquanto ativo afeto à exploração, integra o âmbito dos investimentos elegíveis, desde que se relaciona com um investimento inicial;
 - q) As normas relativas ao RFAI, enquanto normas de benefícios fiscais, têm natureza excecional (artigo 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais) e devem ser interpretadas sem ampliações nem restrições, mas sempre respeitando o seu texto;
 - r) Não pode, pois, a Requerida, sob o pretexto de restringir o âmbito do benefício, excluir da elegibilidade investimentos que a lei, expressamente, inclui como relevantes (v.g. construção de instalações fabris);
 - s) A jurisprudência arbitral do CAAD tem admitido que o conceito de “*investimento inicial*” inclui quer projetos integrados de investimento (aquisição coordenada de ativos fixos para aumento de capacidade), quer investimentos individuais em ativos que, em si mesmos, potenciem o aumento da capacidade de produção;
 - t) Essa jurisprudência tem também reconhecido que um investimento de substituição pode ser enquadrado como investimento inicial se estiver relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento existente;
 - u) Mesmo que se entendesse que o investimento em causa reveste natureza de substituição, o mesmo é, ainda assim, um investimento novo, adicional e incremental em relação às anteriores unidades produtivas, na medida em que aumenta a capacidade instalada (quer em área, quer em meios técnicos e condições de produção) pelo que, à luz da mesma jurisprudência, integra o conceito de “*investimento inicial*”;
 - v) A nova unidade fabril e as infraestruturas associadas não constituem meras medidas de produtividade ou eficiência desligadas da capacidade produtiva, mas são, pela sua concepção (controlo de humidade e temperatura, centrais de betão, sistemas de despoejamento, estufa de acabamentos, *stockagem* em altura, tratamento de águas

residuais, cais de carga, reforço estrutural do pavimento, etc.) componentes essenciais do próprio processo de produção e determinantes do aumento da capacidade de produção em quantidade e qualidade;

- w) A Requerida não efetuou qualquer estudo ou medição da capacidade instalada antes e depois do investimento, nem demonstrou que, com as antigas instalações e equipamentos, a Requerente poderia alcançar os níveis de produção, diversificação de produtos, redução de rejeições e expansão de mercado que passou a registar após a conclusão do investimento;
- x) Ao desconsiderar o novo edifício industrial e outras aplicações como investimentos relevantes para efeitos de RFAI, com base numa leitura restritiva e descontextualizada do conceito de “*investimento inicial*”, a Requerida incorreu em erro de interpretação da lei e erro de qualificação dos factos, pelo que são ilegais as correções efetuadas às dotações do RFAI de 2016 e 2017 e, por via reflexa, ilegais as liquidações adicionais de IRC objeto dos presentes autos.

§2. Posição da Requerida

16. Na sua resposta, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica dos atos tributários nos seguintes termos:

- a) A Requerida pugna pela não verificação da caducidade do direito à liquidação de IRC no período de tributação de 2016 invocada pela Requerente;
- b) Nos termos do n.º 1 do artigo 45.º da LGT, o prazo normal de caducidade do direito à liquidação é de quatro anos, contado a partir do termo do período de tributação em que ocorreu o facto tributário, “*quando a lei não fixar outro*”;
- c) Contudo, o n.º 3 do mesmo preceito estabelece que, “*em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito*”;
- d) O benefício fiscal do RFAI assume a forma de crédito de imposto, cuja utilização se rege, designadamente, pelo n.º 3 do artigo 23.º do CFI, segundo o qual, quando a dedução à coleta não possa ser integralmente efetuada no período do investimento,

a importância não deduzida pode sê-lo “nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes”;

- e) À luz desse regime, a Requerente não procedeu, em 2016, a qualquer dedução à coleta de IRC da dotação de RFAI apurada nesse ano, tendo optado por reportar integralmente o crédito de imposto para períodos de tributação subsequentes, usufruindo de um prazo de 10 anos para o efeito;
- f) Relativamente ao período de tributação de 2016, não foi emitida qualquer liquidação adicional de IRC, tendo sido apenas desconsiderada parte da dotação de RFAI declarada e reportada para períodos seguintes; as liquidações adicionais de IRC respeitam, sim, aos períodos de 2019 e seguintes, em que aquela dotação veio a ser efetivamente deduzida à coleta;
- g) Sendo o RFAI um benefício de natureza condicionada, o prazo de caducidade encontra-se sujeito ao regime de suspensão previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, desde a apresentação da declaração anual de rendimentos até ao termo do prazo legal para cumprimento das condições relativas à manutenção dos investimentos e dos postos de trabalho, previstas nas alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI;
- h) Por força da Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, os prazos de dedução à coleta do RFAI foram ainda objeto de suspensão, nos períodos de tributação de 2020 e do período seguinte, nos termos do artigo 6.º, o que repercute igualmente o prazo de caducidade do direito à liquidação em situações de crédito de imposto;
- i) A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente o acórdão n.º 0927/16.8BEPRT, de 04.12.2019, tem vindo a afirmar que, em caso de reporte de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício do direito de reporte (superior ao prazo de quatro anos da regra geral);
- j) A Requerida considera este entendimento aplicável ao caso, por identidade de razão, a situações de dedução de créditos de imposto, como o RFAI;
- k) O Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 309/2018, reconheceu o alargamento, em 2014, do prazo de utilização do RFAI para 10 anos, confirmando a configuração

deste benefício como crédito de imposto sujeito a um prazo alargado de exercício, sem ofensa de princípios constitucionais;

- l) Em face deste enquadramento, a desconsideração da dotação de RFAI de 2016 e o consequente expurgo dos valores desse crédito de imposto utilizados entre 2019 e 2022 ocorreram dentro do prazo de caducidade aplicável, não se verificando qualquer caducidade do direito à liquidação de IRC referente ao período de 2016 nem dos períodos posteriores afetados;
- m) Quanto ao enquadramento material dos investimentos, tendo presente a Portaria n.º 297/2015, e o RGIC, o acesso ao RFAI pressupõe a realização de um “*investimento inicial*” em ativos fixos tangíveis “*adquiridos em estado de novo*”, que se traduza num aumento da “*capacidade instalada*” e num investimento “*novo e adicional*” relativamente ao já existente;
- n) Os investimentos em análise (construção de uma nova unidade fabril e outras aquisições isoladas) não reúnem os pressupostos de acesso ao RFAI, uma vez que consubstanciam essencialmente um investimento de substituição e aquisições avulsas, e não um investimento inicial que incremente a capacidade produtiva;
- o) Logo, não podem ser considerados para efeitos daquele benefício fiscal;
- p) Esse entendimento encontra suporte na decisão arbitral proferida no processo n.º 235/2023, segundo a qual um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de investimento novo, adicional e incremental em termos de capacidade instalada não integra o conceito de “*investimento inicial*” e que as aquisições de ativos isolados, reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “*ativos adquiridos em estado de novo*”;
- q) Nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015, impende sobre o sujeito passivo o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao benefício fiscal;
- r) Como tal, cabia à Requerente demonstrar que os investimentos realizados preenchem todos os pressupostos legais do RFAI, o que não sucedeu;
- s) O Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) enuncia as razões de facto e de Direito que motivaram as correções, indicado as disposições legais aplicáveis, qualificado

e quantificado os factos tributáveis e explicitado as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo em falta, cumprindo assim os deveres de fundamentação e os princípios da verdade material, do inquisitório e da colaboração, prescritos no RCPITA e na LGT;

- t) A Requerente, em sede de impugnação, não trouxe elementos novos ou concretos suscetíveis de abalar as conclusões do procedimento de inspeção e da decisão da reclamação graciosa, limitando-se a reiterar argumentos já analisados, pelo que se mantêm válidas as correções efetuadas às dotações do RFAI e, conseqüentemente, as liquidações impugnadas;
- u) Ainda que a construção da nova unidade fabril constituísse um investimento inicial, a mesma inclui diversas aquisições excluídas do RFAI pelo n.º 2 do artigo 22.º do CFI, do conceito de “investimento inicial”, nomeadamente:
 - i. Ano de 2016: a. os gastos suportados com arranjos exteriores (€ 159.228,32); b. área social (€ 44.206,97); c. mobiliário (€ 15 567,53) e letreiro com as marcas dos produtos produzidos (€ 6.500,00) num total de aquisições de € 225.502,82 a que corresponde uma dotação declarada de € 56.375,70, que se encontra excluída do RFAI pelo disposto nas subalíneas da alíneas a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI;
 - ii. Ano de 2017: a. vedação, arranjos exteriores e jardim (€ 33.869,05); b. equipamento social - aquisição de eletrodomésticos para o refeitório, placa e exaustor (€ 708,40); C. bebedouro em ferro e bacia em inox (€ 199,00); d. equipamento informático (€ 10.347,02); e. reparação de equipamento (€ 3.900,00); num total de aquisições de € 49.023,47 a que corresponde uma dotação declarada de € 12.255,87 que se encontra excluída do RFAI pelo disposto no n.º 2 do artigo 22.º do CFI;
- v) Pelo que deverão manter-se na ordem jurídica as correções propostas para os anos de 2016 e 2017, que deram origem às liquidações aqui objeto de dissensão.

III. SANEAMENTO

17. O tribunal arbitral é competente e foi regularmente constituído, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 4.º, ambos do RJAT.
18. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
19. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1. Fundamentação da fixação da matéria de facto

20. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, doravante “CPPT”, e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do Código de Processo Civil, doravante “CPC”, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição, factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cf. artigos 13.º, do CPPT, 99.º, da LGT, 90.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 5.º, n.º 2, e 411.º, ambos do CPC).
21. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de

acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

22. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, e que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º, do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
23. Não se deram como provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto abaixo consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.
24. A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, resultou da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) pela Requerente e ao processo administrativo junto pela Requerida, bem como da prova testemunhal produzida em sede de reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, realizada em 20.04.2026, cujos depoimentos foram objeto de gravação áudio, como consta da corresponde ata.
25. A Requerente indicou como aplicações relevantes para efeitos de RFAI no ano de 2016 o valor de € 2.550.892,60 e o valor de € 333.607.40 para o ano de 2017, conforme documento – “Quadro de Investimentos Integrados no RFAI”. Documento que se considera idóneo e suficiente para a determinação do valor do investimento realizados, para comprovação dos factos identificados pelas letras u) e v).
26. As declarações de parte do gerente da Requerente B... auxiliaram o Tribunal na melhor compreensão da motivação do investimento, das fragilidades e limitações das instalações da ... e da ..., e das características das novas instalações bem como os produtos produzidos pela Requerente.

27. No que concerne aos depoimentos das testemunhas, estes aparentaram depor com isenção e conhecimento dos factos que relataram, pelo que foram considerados relevantes para a prova dos factos identificados pelas letras f); g); h); i); j); l); m); n); p); q); e x).
28. A testemunha C..., trabalhador da empresa responsável pela execução da estrutura metálica do edifício industrial da Requerente, demonstrou conhecimento direto dos factos, no que diz respeito à atividade da Requerente, às instalações produtivas localizadas na ... e na ...e ao novo investimento, sendo o seu depoimento relevante para a prova dos factos dados como provados identificados pelas letras g); h); i); m); p) e q).
29. A testemunha D..., engenheira civil na empresa que efetuou a construção das novas instalações da Requerente, demonstrou conhecimento direto dos factos, no que diz respeito à estrutura, *layout* das novas instalações, explicitando que o edifício foi planeado ao pormenor e que este foi alvo de reforço estrutural para garantir o suporte da carga dos equipamento e incluiu estrutura para o escoamento e tratamento dos resíduos da atividade, sendo o seu depoimento relevante para a prova dos factos dados como provados identificados pelas letras n); o); e p).
30. A testemunha E..., engenheiro na empresa responsável pela que efetuou a fiscalização da obra, demonstrou conhecimento direto dos factos, relativamente à estrutura do edifício, sendo o seu depoimento relevante para a prova dos factos dados como provados identificados pelas letras n); o); e p).
31. A testemunha F..., trabalhador da Requerente há dezasseis anos, demonstrou conhecimento direto dos factos, sobre a realidade das instalações, produtivas da ... e na ..., e as diferenças para as novas instalações referindo que nestas últimas passaram existir melhores condições de trabalho, de que resultou um aumento da produção e do número de trabalhadores. O seu depoimento foi relevante para a prova dos factos dados como provados identificados pelas letras g); h); i); l); m); q); e x).
32. A testemunha G..., economista e consultor da Requerente desde 2008, demonstrou conhecimento direto dos factos, nomeadamente sobre a motivação do investimento, a realidade das instalações produtivas da ... e na ... e das novas instalações, explicitando

que o investimento permitiu passar de um processo essencialmente manual para um processo automatizado, evidenciando este como fundamental para a evolução da empresa, para o aumento do número de clientes e do aumento da capacidade de produção. O seu depoimento foi relevante para a prova dos factos dados como provados identificados pelas letras g); h); i); l); m); e x).

§2. Factos dados com provados

33. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas registada para o exercício da atividade principal de fabricação de outros produtos de betão, gesso e cimento, correspondente ao CAE 23690 e para a atividade secundária de compra e venda de bens imobiliários (CAE 68100) – (matéria não contravertida);
- b) A Requerente está enquadrada no regime geral de tributação do IRC - (matéria não contravertida);
- c) A principal atividade económica da Requerente é a fabricação de produtos em betão, gesso e nomeadamente churrasqueiras/barbecues, fornos a lenha, lareiras, mobiliário de exterior e artigos de decoração e lazer para jardim, tais como bases de chapéu de sol, entre outros - (matéria não contravertida);
- d) Os artigos produzidos pela Requerente são especialmente direcionados para empresas de grande distribuição, nacional e internacional, como a *H...* e Grupo *L...* - (matéria não contravertida);
- e) Até ao ano de 2015, a Requerente desenvolvia a atividade em instalações arrendadas geograficamente dispersas nas seguintes localizações:
 1. Prédio urbano composto por edifício destinado a indústria, sito na Travessa ..., ..., freguesia ..., concelho de..., correspondente ao artigo n. °..., da referida freguesia de ..., concelho de...;

2. Prédio urbano composto por cinco pavilhões individuais destinados à indústria sito em ..., freguesia..., concelho de ..., correspondente ao artigo matricial n.º ... da freguesia de ..., concelho...;
 3. Pavilhão destinado a indústria, sito em..., freguesia de ..., concelho de ..., correspondente ao artigo n.º ..., da freguesia de..., concelho de ...;
 4. Prédio composto por cave destinada a arrumos e rés do chão destinado a área administrativa, sito em..., freguesia de..., concelho de..., correspondente ao artigo matricial n.º..., da freguesia de..., concelho de ...;
 5. Prédio composto por pavilhão amplo destinado a armazém, sito em ..., freguesia de..., concelho de ..., correspondente ao artigo matricial n.º..., da freguesia de..., concelho de ...;
 6. Prédio composto por dependência para arrumos e logradouro sito em ...e, freguesia de..., concelho de..., correspondente ao artigo matricial n.º..., da freguesia ..., concelho de ...;
 7. Pavilhões destinados a armazém, sítios em ..., freguesia de ..., concelho de..., correspondentes ao artigo matricial n.º..., frações A, B e C, da freguesia de..., concelho de ...- (cfr. artigos 58.º; 62.º; 67.º do PPA e pp. 151 e 152 do RIT de 2016);
- f) As duas principais unidades produtivas da Requerente eram as localizadas na..., concelho de..., e em..., concelho de ...- (cfr. artigo 58.º e 62.º do PPA e declarações de parte);
- g) As instalações produtivas localizadas na ... e na ... caracterizavam-se por serem instalações antigas com baixo pé direito, compartimentadas, com pavilhões com geometria variável (dificuldades de movimentação logística), com telha e paredes sem isolamento não permitindo o controlo de temperatura e humidade (edifício bastante quente no verão e bastante húmido no inverno), não existindo condições para instalação de cabines de pintura e centrais de betão, nem espaço interior para armazenagem dos inertes (ficando estes sujeitos às condições meteorológicas), nem existiam condições para o tratamento de águas e resíduos – (cfr. doc. n.º 6 e 7 do PPA e prova testemunhal);

- h) Nas instalações produtivas localizadas na ... e na ..., todo o processo produtivo era executado essencialmente por operações manuais – (cfr. docs. n.ºs 6 e 7 do PPA e prova testemunhal);
- i) As instalações produtivas localizadas na ... e na ... anteriores ao investimento, eram antigas, dispersas geograficamente, arrendadas, e funcionalmente limitadas inadequadas às exigências de atividade industrial – (cfr. prova testemunhal);
- j) No início no ano de 2015, a Requerente realizou um projeto de investimento destinado à construção de uma nova unidade fabril, sita na Rua ..., ... (corresponde atualmente ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo n.º ..., da freguesia de ... e ..., concelho...), e à aquisição dos respetivos equipamentos de que resultou a unificação dos processos fabris num único espaço, tendo na sequência sido encerradas as instalações localizadas na ... e na ...- (artigo 53.º do PPA e prova testemunhal);
- k) O investimento tinha por objetivo - (cfr. pp.3 do anexo I ao RIT do 2016):

Objetivo: Realizando um investimento inicial, com a criação de unidade industrial para o crescimento e desenvolvimento futuro da atividade. Deixar 2 unidades separadas em 7 km entre si, estas com circuitos produtivos complementares inviáveis face às condições físicas disponíveis, com meios de produção rudimentares e sem condições de os mesmos evoluírem de forma a aumentar a capacidade produtiva, em termos de espaço físico e meios tecnológicos.

Apresentar aos clientes e demais *stakeholders* unidade de produção moderna, com capacidade produtiva instalada, para o crescimento que este enquadramento exigia. O projeto de investimento foi implementado em contexto de processo de internacionalização, com novos meios de produção para mais capacidade de produção, com mecanização e automação de operações, em instalações adequadas em espaço e com as características técnicas necessárias. Responder aos desafios de quantidade, diversidade, qualidade e diferenciação que o contexto tecnológico, concorrencial e de mercado vieram a exigir e que já se sabia ser as exigências do contexto aquando da decisão de investir.

- l) Esse projeto de investimento desenvolvido pela Requerente permitiu eliminar “*graves deficiências*”, “*baixos níveis de eficiência*”, *colmatar (...) ponto fraco da empresa*”, anular “*desperdício*” e reduzir “*custos*” – (prova testemunhal e RIT de 2016 e RIT de 2017);
- m) Esse projeto de investimento desenvolvido pela Requerente favoreceu “*a melhoria da eficiência organizacional e produtiva*”, “*a melhoria das condições de trabalho*”

- e o “*aumento da produtividade*” – (prova testemunhal e RIT de 2016 e RIT de 2017);
- n) No novo edifício foi instalado uma unidade produtiva com centrais de betão, área administrativa, exposição, produção e armazenagem (cfr. doc. n.º 1 anexo ao RIT de 2016 e ao RIT de 2017 e prova testemunhal – matéria não controvertida);
 - o) A nova unidade produtiva foi construída com estrutura base e fundação em betão armado com estrutura de pilares e vigas metálicas e com paredes com isolamento exterior - (cfr. informação do município – doc. n.º 2 anexo ao RIT de 2016 e ao RIT de 2017);
 - p) A nova unidade produtiva permitia: suportar elevadas cargas com solo/pavimento robusto; assegurar o controlo dos níveis de humidade e temperatura no decorrer do processo produtivo; acomodar centrais de betão através de fundações capazes de suportar o peso destes equipamentos; instalação de meios mecânicos para circulação interna logística; sistema de ventilação passiva; infraestrutura para sistema de desempoeiramento; zona de armazenagem interna de inertes; armazenamento vertical em *racks*; cais de cargas e descarga de produtos; esquema de escoamento e tratamento de resíduos; (cfr. doc. n.º 1 anexo ao RIT de 2016 e ao RIT de 2017 e prova testemunhal);
 - q) No novo edifício as operações passaram a ser realizadas em sistema automatizado, de que resultou melhorias no processo produtivo, aumento da eficiência e aumento da produção e da capacidade produtiva (cfr. prova testemunhal);
 - r) Após a conclusão da construção e equipamento dessa nova unidade fabril, a Requerente procedeu à alteração da sua sede social e deslocalizou parte da sua produção para essa nova instalação – (matéria não contravertida);
 - s) Para efeitos de cálculo das dotações correspondentes ao benefício fiscal do RFAI, a Requerente teve em consideração os montantes incorridos com a construção e equipamento da nova unidade fabril – (matéria não contravertida);

- t) Na declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2016, entregue pela Requerente em 30.05.2017, resulta do respetivo Quadro 10 e do Anexo D, que a Requerente procedeu às seguintes deduções à coleta:

Coleta total	38 002,63
Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (Dotação de 2015)	19 001,32
Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos pelas PME	9 500,66
Soma dos benefícios fiscais deduzidos no período	28 501,98
IRC liquidado	9 500,65

- u) Nessa declaração de rendimentos, a Requerente apurou uma dotação, no âmbito do benefício fiscal do RFAI, no montante de € 637.723,15, a qual veio a ser reportada para os períodos seguintes, nos seguintes moldes:

Período a que respeita a decl. mod. 22	Período a que respeita o benefício	Saldo caducado	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte						
2015	2015	3	0,00	714	72 051,40	715	14 171,45	716	57 879,95			
Total			0,00	714	72 051,40	715	14 171,45	716	57 879,95			
2016	2016	3	0,00	713	0,00	714	637 723,15	715	0,00	716	637 723,15	
	2015	3	0,00	713	57 879,95	714	0,00	715	19 001,32	716	38 878,63	
Total			0,00	713	57 879,95	714	637 723,15	715	19 001,32	716	676 601,78	
2017	2017	3	0,00	713	0,00	714	83 401,85	715	0,00	716	83 401,85	
	2016	3	0,00	713	637 723,15	714	0,00	715	0,00	716	637 723,15	
	2015	3	0,00	713	38 878,63	714	0,00	715	11 729,63	716	27 149,00	
Total			0,00	713	676 601,78	714	83 401,85	715	11 729,63	716	748 274,00	
2018	2	2017	3	0,00	713	83 401,85	714	0,00	715	0,00	716	83 401,85
	2	2016	3	0,00	713	637 723,15	714	0,00	715	0,00	716	637 723,15
	2	2015	3	0,00	713	27 149,00	714	0,00	715	19 080,84	716	8 068,16
Total			0,00	713	748 274,00	714	0,00	715	19 080,84	716	729 193,16	
2019	2	2017	3	0,00	713	83 401,85	714	0,00	715	0,00	716	83 401,85
	2	2016	3	0,00	713	637 723,15	714	0,00	715	74 139,30	716	563 583,85

	2	2015	3	0,00	713	8 068,16	714	0,00	715	8 068,16	716	0,00
Total			0,00	713	729 193,16	714	0,00	715	82 207,46	716	646 985,70	
2020	2	2020	3	0,00	713	0,00	714	82 663,45	715	0,00	716	82 663,45
	2	2017	3	0,00	713	83 401,85	714	0,00	715	0,00	716	83 401,85
	2	2016	3	0,00	713	563 583,85	714	0,00	715	79 151,82	716	484 432,03
Total			0,00	713	646 985,70	714	82 663,45	715	79 151,82	716	650 497,33	
2021	2	2021	3	0,00	713	0,00	714	166 050,23	715	0,00	716	166 050,23
	2	2020	3	0,00	713	82 663,45	714	0,00	715	0,00	716	82 663,45
	2	2017	3	0,00	713	83 401,85	714	0,00	715	0,00	716	83 401,85
	2	2016	3	0,00	713	484 432,03	714	0,00	715	107 182,72	716	377 249,31
Total			0,00	713	650 497,33	714	166 050,23	715	107 182,72	716	709 364,84	
2022	2	2022	3	0,00	713	0,00	714	272 914,68	715	0,00	716	272 914,68
	2	2021	3	0,00	713	166 050,23	714	0,00	715	0,00	716	166 050,23
	2	2020	3	0,00	713	82 663,45	714	0,00	715	0,00	716	82 663,45
	2	2017	3	0,00	713	83 401,85	714	0,00	715	0,00	716	83 401,85
	2	2016	3	0,00	713	377 249,31	714	0,00	715	158 317,67	716	218 931,64
Total			0,00	713	709 364,84	714	272 914,68	715	158 317,67	716	823 961,85	

- v) Na declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2017, resulta do respetivo Quadro 10 e do Anexo D, que a Requerente procedeu às seguintes deduções à coleta:

Coleta total	23 459,27
Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (Dotação de 2015)	11 729,63
Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos pelas PME	5 864,82
Soma dos benefícios fiscais deduzidos no período	17 594,45
IRC liquidado	5 864,82

- w) Nessa declaração de rendimentos, a Requerente apurou uma dotação, no âmbito do benefício fiscal do RFAI, no montante de € 83.401,85, a qual veio a ser reportada nos períodos seguintes;
- x) No novo edifício passaram a produzir produtos que anteriormente não eram fabricados nas instalações da ... e na ... (cfr. prova testemunhal e declarações de parte).
- y) O volume de negócios e de produção da Requerente entre 2015 e 2022 fixou-se no seguinte:

ANÁLISE VALOR BRUTO DE PRODUÇÃO			
Ano	Volume Negocios	Varição de Produção	Valor Bruto de Produção
2015	3 755 937,62 €	65 248,43 €	3 821 186,05 €
2016	3 841 843,35 €	-184 061,80 €	3 657 781,55 €
2017	4 310 953,60 €	-31 697,87 €	4 279 255,73 €
2018	4 352 275,34 €	331 016,17 €	4 683 291,51 €
2019	5 847 211,66 €	364 347,66 €	6 211 559,32 €
2020	6 810 462,32 €	-52 751,59 €	6 757 710,73 €
2021	9 471 879,46 €	431 345,21 €	9 903 224,67 €
2022	9 966 999,99 €	1 077 478,14 €	11 044 478,13 €

(cfr. artigo 122.º do PPA)

- z) Os inventários da Requerente tiveram a seguinte evolução desde 2014 (cfr. doc. n.º 10 junto ao PPA):

INVENTARIOS POR MÊS / ANO												
Ano/Mês	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
2014	1 427 687,47 €											1 413 678,29 €
2015	1 413 678,29 €											1 350 799,59 €
2016	1 436 359,51 €	1 530 650,99 €	1 475 500,67 €	1 406 236,62 €	1 260 194,28 €	932 784,65 €	859 518,34 €	780 747,97 €	769 311,91 €	748 592,40 €	951 404,12 €	1 111 725,70 €
2017	1 142 234,35 €	1 211 995,34 €	926 139,58 €	760 901,52 €	844 811,00 €	652 042,42 €	633 341,45 €	482 940,94 €	571 367,05 €	782 765,22 €	874 861,74 €	1 100 091,05 €
2018	1 545 660,97 €	2 024 154,53 €	1 251 486,30 €	1 069 528,57 €	1 006 444,12 €	685 882,11 €	665 003,68 €	658 433,67 €	689 498,49 €	976 384,96 €	1 181 045,49 €	1 436 577,32 €
2019	1 632 034,37 €	1 439 370,05 €	1 299 424,36 €	1 204 610,27 €	941 878,53 €	771 513,83 €	650 155,12 €	805 976,32 €	930 040,43 €	1 299 298,79 €	1 590 444,10 €	1 815 357,82 €
2020	1 887 124,46 €	1 743 699,13 €	1 795 956,52 €	1 813 178,64 €	1 591 153,21 €	889 169,65 €	885 852,07 €	731 155,98 €	919 275,22 €	1 463 666,95 €	1 383 383,44 €	1 785 168,97 €
2021	2 059 785,46 €	1 693 891,94 €	1 534 005,86 €	1 526 591,83 €	1 081 788,93 €	1 144 041,52 €	1 183 365,15 €	1 322 350,24 €	1 495 781,51 €	1 713 664,49 €	2 017 879,76 €	2 203 374,15 €
2022	2 483 386,09 €	2 401 981,60 €	2 420 121,27 €	2 224 083,47 €	2 049 072,11 €	1 797 105,29 €	1 786 891,90 €	1 788 910,34 €	2 414 470,73 €	2 776 482,19 €	3 212 079,08 €	3 482 553,72 €
2023	3 531 846,43 €	3 589 561,99 €	3 309 638,84 €	3 016 207,46 €	2 356 330,94 €	2 582 122,44 €	2 558 105,07 €	2 550 218,57 €	2 533 144,35 €	2 913 368,02 €	3 093 931,34 €	3 160 607,37 €
2024	3 123 683,37 €	3 098 551,90 €	3 063 570,20 €	2 843 454,85 €	2 573 608,28 €	2 487 237,83 €	2 260 721,81 €	2 240 021,19 €	2 464 496,87 €	2 600 046,86 €	2 715 559,25 €	2 830 630,02 €

aa) O número de clientes da Requerente teve a seguinte evolução (cfr. doc. n.º 11 junto ao PPA):

EVOLUÇÃO DE ANGARIAÇÃO DE NOVOS CLIENTES EM CADA ANO											
de 2015 a 2024											
RESUMO											
Mercados	Ano 2015	Ano 2016	Ano 2017	Ano 2018	Ano 2019	Ano 2020	Ano 2021	Ano 2022	Ano 2023	Ano 2024	
	Mercado Nacional	17	26	52	49	29	14	18	52	155	210
Mercado Intracomunitário	21	24	35	38	77	195	91	137	236	231	
Outros Mercados	2	3	3	8	2	1	8	11	7	4	
TOTAL	40	53	90	95	108	210	117	200	398	445	

bb) A Requerente aumentou o número de postos de trabalho no período após o investimento nos seguintes termos:

Evolução de nº funcionários - informação IES			
Ano	Nº Trab a 31/12	Nº efetivos a 31/12	Nº Trab medio a 31/12
2014	42	32	38
2015	43	34	44
2016	44	37	44
2017	50	39	49
2018	49	43	50
2019	59	55	56
2020	65	56	59
2021	80	58	74
2022	84	73	83

cc) Em 01.01.2020, a Requerente celebrou com a sociedade Imobiliária J..., Lda., um contrato de arrendamento para fins não habitacionais que teve por objecto o “*artigo Urbano, composto por edificio de rés do chão, primeiro andar para a indústria e logradouro, sito na Rua ... n.º ... em ..., freguesia de ..., inscrito na Conservatória*

- do Registo Predial de ... sobre o número mil trezentos e vinte e dois da referida Freguesia” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);*
- dd) Este contrato de arrendamento foi celebrado por um prazo de 6 meses, com início em 01.01.2020, renovável por iguais e sucessivos períodos de tempo (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- ee) De acordo com este contrato, o imóvel arrendado destinava-se a “*armazém de produtos de betão e outros afins*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- ff) Segundo este contrato, a Requerente poderia “[r]ealizar obras de melhoramento, para adaptação do local aos fins a que se destina, não podendo as mesmas afetar a estrutura e solidez do prédio e, uma vez realizadas, serão tidas como pertença do locado sem que o segundo contraente possa exigir qualquer indemnização” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- gg) Em 05.09.2021, a Requerente celebrou com a sociedade K..., Lda., um contrato de arrendamento para fins não habitacionais que teve por objecto o “*prédio em regime de propriedade total, destinado a Armazém, sito ... em ..., com uma área bruta de construção de 2.650 m2, inscrito na matriz predial urbana com o artigo n.º..., da freguesia da ..., com o alvará de utilização n.º ...-04.*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- hh) Este contrato de arrendamento foi celebrado por um prazo de 1 ano, com início em 01.10.2021, renovável por sucessivos períodos de 1 ano - (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- ii) De acordo com este contrato, o imóvel arrendado destinava-se a “*armazenagem*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- jj) Em 15.09.2021, a Requerente celebrou com a sociedade Imobiliária J..., Lda., um contrato de arrendamento para fins não habitacionais que teve por objecto o “*artigo Urbano, composto por edifício de rés do chão, primeiro andar para a indústria e logradouro, sito na Rua ... n.º ... em ..., freguesia de ..., inscrito na Conservatória do Registo Predial de ... sobre o ... da referida Freguesia*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);

- kk) Este contrato de arrendamento foi celebrado por um prazo de 12 meses, com início em 15.09.2021, renovável por iguais e sucessivos períodos de tempo (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- ll) De acordo com este contrato, o imóvel arrendado destinava-se a “*armazém de produtos de betão e outros afins*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- mm) Segundo este contrato, a Requerente poderia “[r]ealizar obras de melhoramento, para adaptação do local aos fins a que se destina, não podendo as mesmas afetar a estrutura e solidez do prédio e, uma vez realizadas, serão tidas como pertença do locado sem que o segundo contraente possa exigir qualquer indemnização” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- nn) Em 02.12.2022, a Requerente celebrou com a sociedade L..., Unipessoal, Lda., um contrato de arrendamento para fins não habitacionais que teve por objeto o “*prédio urbano, composto de armazéns destinados a indústria e logradouros, sito em ..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz predial respetiva sob o artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º.../..., com o Alvará de Utilização para todo o prédio com o número .../99, de 13 de setembro de 1994, emitida pela Câmara Municipal de ...*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- oo) Este contrato de arrendamento foi celebrado por um prazo de 1 ano, com início em 01.12.2022, renovável por sucessivos períodos de 1 ano (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- pp) De acordo com este contrato, o imóvel arrendado destinava-se a “*serviços e ao exercício da atividade comercial*” da Requerente (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- qq) Segundo este contrato, a Requerente “*não pode fazer obras ou benfeitorias sem autorização prévias [da locadora], com exceção das reparações urgentes. (...). Todas e quaisquer obras ou benfeitorias que a [Requerente] efetue no local arrendado e quem tenham autorização da [locadora] ficarão a fazer parte do mesmo, não podendo a [Requerente] exigir qualquer indemnização ou alegar retenção, mesmo quando autorizadas.*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- rr) Em 30.11.2023, a Requerente celebrou com a sociedade M..., Lda., um contrato de arrendamento para fins não habitacionais que teve por objeto o “*prédio urbano,*

destinado a armazém, referente à fração E, que integra o prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Rua ..., ..., ..., freguesia e concelho ..., inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo ... (...), com licença de utilização n.º .../2009, emitida pela Câmara Municipal da ... em 25/06/2009” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);

- ss) Este contrato de arrendamento foi celebrado por um prazo de 2 anos, com início em 01.12.2023, renovável por sucessivos períodos de 1 ano (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- tt) De acordo com este contrato, o imóvel arrendado destinava-se “*exclusivamente à atividade [da Requerente] compreendida no seu atual objecto social*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);
- uu) Segundo este contrato, “*As obras que se mostrem necessárias para adequação e adaptação do local arrendado ao exercício da atividade [da Requerente], designadamente as que incluam pintura, arranjos de paredes e tetos, pavimentos ou outras, que [a Requerente] repercute como hábeis, bem como a elaboração e aprovação dos respetivos Projetos que se mostrem exigidos são da sua inteira e exclusiva responsabilidade, sendo realizáveis por sua conta e risco, ficando desde já autorizada[a] a realizá-las desde que não alterem os elementos característicos e estruturais da fração; porém, uma vez feitas, ainda que de conservação ordinária ou outras, considerar-se-ão pertença do locado, sem que, findo o contrato, tenha este o direito a indemnização ou a compensação de qualquer espécie ou natureza e sem que possa invocar ou exercer o direito de retenção, o que desde já a tal renuncia. As obras de conservação ordinária ou extraordinária, tanto de manutenção, reparação e conservação do local arrendado bem como todas as obras estruturais são da inteira e exclusiva responsabilidade [da Requerente] sendo realizáveis por sua conta e risco, prescindindo [a] mesm[a] de as peticionar à [locadora]. [À Requerente] não é permitido realizar obra nova ou benfeitoria, sem autorização escrita prévia da [locadora], pelo que desde já se estipula que todas e quaisquer obras que forem realizadas constituir-se-ão como pertencentes ao local arrendado não podendo ser de qualquer forma dele retiradas, nem [a*

Requerente] *pode peticionar ou exercer direitos de retenção ou peticionar por elas indemnização ou compensação, nem qualquer outro pagamento ou quantia seja a que título for. A execução de quaisquer obras só pode iniciar-se depois de efetuadas as comunicações prévias e emitidas as respetivas licenças ou autorizações pelas entidades competentes. Cessando o Contrato, reverterem gratuitamente para a [locadora] livre de quaisquer ónus ou encargos e sem direito à retenção, indemnização ou compensação, seja a que título for, todas as obras e benfeitorias realizadas.*” (cfr. doc. n.º 8 junto ao PPA);

- vv) Em 2016, a Requerente apresentou como aplicações relevantes investimentos no valor de € 2.550.892,60, de que resultava um benefício em RFAI de € 637.7323,15 (cfr. anexo n.º 4 ao RIT de 2016);
- ww) Em 2017, a Requerente apresentou como aplicações relevantes investimentos no valor de € 330.607,40 de que resultava um benefício em RFAI de € 83.401,85 (cfr. anexo n.º 4 ao RIT de 2017);
- xx) Em 05.02.2025, a entidade N... emitiu o certificado ISO ...1:2015, em prol da Requerente, com o âmbito “*Design, Desenvolvimento, Produção e Comercialização de Produtos e Soluções para Cozinhar no Exterior, Mobiliário de Interior e Exterior e Outros Produtos e Soluções para Casa e Jardim*”, válido entre 10.01.2025 e 09.01.2028 (cfr. doc. n.º 9 junto ao PPA);
- yy) Em 05.02.2025, a entidade N... emitiu o certificado ISO ...:2015, prol da Requerente, com o âmbito “*Design, Desenvolvimento, Produção e Comercialização de Produtos e Soluções para Cozinhar no Exterior, Mobiliário de Interior e Exterior e Outros Produtos e Soluções para Casa e Jardim*”, válido entre 10.01.2025 e 09.01.2028 (cfr. doc. n.º 9 junto ao PPA);
- zz) Em 05.02.2025, a entidade N... emitiu o certificado ISO ...:2015, prol da Requerente, com o âmbito “*Design, Desenvolvimento, Produção e Comercialização de Produtos e Soluções para Cozinhar no Exterior, Mobiliário de Interior e Exterior e Outros Produtos e Soluções para Casa e Jardim*”, válido entre 10.01.2025 e 09.01.2028 (cfr. doc. n.º 9 junto ao PPA);

aaa) A Requerente foi objeto de duas ações inspetivas internas efetuadas pela Requerida, credenciadas pelas ordens de serviço n.ºs OI2024... e OI2024..., ambas de âmbito parcial, ao IRC dos anos de 2016 e 2017, respetivamente.

bbb) Do conteúdo dos RIT (2016 e 2017) consta como fundamentação:

“De acordo com a informação reproduzida no ponto V.1.1.2 Da tipologia do investimento, as antigas instalações utilizadas pelo SP destinadas à indústria (produção), localizavam-se em áreas geograficamente dispersas (...), distando vários quilómetros entre si, o que exigia a duplicação de gastos na exploração diária que geravam ineficiências muito relevantes. Esta dispersão gerava também graves deficiências a nível organizacional e baixos níveis de eficiência tornando-se ao tempo, a principal área de competitividade crítica da empresa. Esta dispersão das áreas de produção constituía o principal ponto fraco da empresa. A construção da nova unidade fabril de raiz, pretendeu colmatar esse principal ponto fraco da empresa, com a concentração da atividade produtiva num único espaço, anulando o desperdício de recursos, permitindo a redução de custos e a melhoria da eficiência organizacional e produtiva, ou seja, investimento no âmbito da produtividade e não de aumento da capacidade de produção. De acordo com a candidatura ao sistema de incentivos já referida, a substituição das anteriores instalações pelas novas com a concentração da atividade produtiva num único espaço, concretizou o objetivo de obter ganhos de eficiência, nomeadamente com “um circuito produtivo único, contínuo, com estabelecimento de tarefas de forma sequencial às quais está associado maior produtividade e melhores condições de trabalho.” Esta nova unidade fabril visou ultrapassar os constrangimentos das antigas instalações geograficamente dispersas entre si, obtendo ganhos de produtividade e eficiência.

Deste modo, os investimentos relacionados com a construção da nova unidade industrial tendo subjacente o aumento da eficiência, a melhoria das condições trabalho e o aumento da produtividade, não se subsumem ao conceito de investimento inicial, previsto no art. 2.º, n.º 2 al. d), da referida Portaria n.º

297/2015, e na alínea a) do parágrafo 49) do art. 2º do RGIC, e, por conseguinte, não constituem investimento relevante para efeitos do RFAI.

Por outro lado, decorre do já exposto, que a A..., Lda, procedeu à substituição das antigas instalações produtivas sitas em ... e em ..., pela nova unidade fabril, pelo que, também por este motivo, os investimentos relacionados com a construção da nova unidade fabril, não constituem aquisições relevantes no âmbito do RFAI, por não integrarem o conceito de investimento inicial, pois não contribuem por si só para aumento da capacidade produtiva da empresa. Repare-se que, de acordo com as OAR, na nota de rodapé (30) para a qual remete o ponto 36, que "A obrigação de manter o investimento na região em causa por um período mínimo de cinco anos (três anos, no caso das PME) não deve impedir a substituição de instalações ou de equipamentos que se tenham tornado obsoletos ou se tenham avariado dentro desse prazo, desde que a atividade económica seja mantida na região em causa durante o período mínimo. Os auxílios com finalidade regional não podem, contudo, ser concedidos para substituir essas instalações ou equipamentos." Por conseguinte, também por este facto, os investimentos concretizados pelo SP em 2016, na construção da nova unidade fabril não podem constituir aplicações relevantes no âmbito do RFAI, dado que não integram o conceito de investimento inicial, pois destinaram-se à substituição das antigas instalações e não ao aumento da capacidade produtiva até então existente. A mera substituição das antigas instalações pelas novas, no sentido da sua adaptação a um novo circuito produtivo, não implica um investimento inicial, que induza ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento existente, consubstanciando sim, um investimento necessário à eficiência pretendida.

Importa assinalar, que não se pode confundir o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, com o aumento da produção ou mesmo com o aumento da eficiência produtiva. O facto, de ter ocorrido um aumento da produção não é, por si só, suficiente para que se considere ter ocorrido o aumento da capacidade do estabelecimento, sendo necessário que o investimento realizado conduza ao

aumento da capacidade produtiva do estabelecimento (aumento da capacidade de produção instalada).

(...)

De salientar, ainda, que, embora a construção da nova unidade fabril, com um layout adequado ao processo produtivo, com fundações e infraestruturas capazes de suportar o peso de centrais de betão e instalação de meios mecânicos de transporte de peças de elevado peso e para armazenamento em altura; se terá traduzido em diversas vantagens, porém, não se afigura que consubstancie um aumento da capacidade de produção. Não basta que o novo edifício tenha conduzido a um "aumento da produtividade", porquanto não é esse o racional subjacente à tipologia de investimento inicial relativa ao "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", tendo que se verificar um aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, ou seja, da sua capacidade de produção.

No mesmo sentido, não olvidamos as características específicas do edifício relacionadas com o seu isolamento exterior das paredes e da cobertura em painel sandwich (conforme informação do Município de ..., em Anexo 2 – Informação do Município), que permitirão o controlo da temperatura e humidade: para armazenamento dos inertes; durante o processo de produção; armazenamento de grande volume de cartão e madeira para embalagem; bem como, as infraestruturas para um sistema de despoeiramento. Contudo, estes materiais e equipamento terão conduzido a uma melhor qualidade dos produtos produzidos e, eventualmente a menor desperdício, e não, ao aumento da capacidade de produção da empresa. Ainda no mesmo sentido, as características específicas relacionadas com as estruturas do edifício (reforço estrutural para suportar diversas cargas mecânicas), pavimento térreo, preparação do solo para elevadas cargas (de transporte, instalação de equipamentos e armazenamento vertical), constituem características adequadas a uma nova unidade fabril que se pretende moderna e adequada à atividade em causa, porém, não são aptas a contribuir para o aumento da capacidade produtiva, quando muito são geradoras de eficiência.

Face ao exposto, as aplicações que a A..., Lda, considerou relevantes para o apuramento da dotação do RFAI declarada no período 2016, que têm subjacente a construção da nova unidade fabril, não reúnem as condições de elegibilidade para o benefício do RFAI, por não integrarem o conceito de investimento inicial, previsto no art. 2º, n.º 2 al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e alínea a) do parágrafo 49) do art. 2º do RGIC, aplicável por força do art. 22º do CFI.”

ccc) Consta como fundamentação do RIT ao exercício de 2016 o seguinte:

“De acordo com a informação disponível, nomeadamente a listagem das aplicações relevantes (em Anexo 4 – Aplicações RFAI 2016), que identifica as respetivas fichas dos bens, concluímos que os investimentos do período diretamente relacionados com a construção da nova unidade fabril, correspondem às fichas do ativo fixo tangível com os números 278, 355, 356, 357, 358 e 359. Conforme consta do Anexo 5 – Aplicações novo edifício, procedemos ao apuramento da soma dos valores do investimento, relacionados com as identificadas fichas do ativo fixo tangível, que totaliza 2.167.262,14.

*Por conseguinte, ao investimento que o SP considerou relevante para o benefício do RFAI no período, será de subtrair o montante das aquisições diretamente relacionadas com a construção da nova unidade fabril, que totalizam **2.167.262,14**, donde resultou um benefício indevidamente apurado em sede de RFAI, no valor de 541.815,54 (2.167.262,14x25%).*

Salienta-se que, na análise efetuada aos valores que o SP considerou relevantes para efeitos de RFAI no período de 2017, respeitantes ao edifício, constam documentos imputáveis ao período de 2016, nomeadamente, retificação de faturas do fornecedor de 2016 e faturas emitidas em 2016, mas considerados no cálculo da dotação de 2017, conforme consta do ponto V.1.1.4.1 do relatório da ação inspetiva respetiva. Ainda que alguns desses documentos tenham influenciado indevidamente a dotação apurada pelo SP relativa a 2017, não se procede a qualquer ajustamento ao período em que seriam imputáveis, atendendo que os investimentos não são elegíveis conforme explanado anteriormente.

(...)

Vedação e arranjos exteriores

Conforme consta na listagem de investimento que integra o Anexo 4 – Aplicações RFAI 2016, o SP considerou investimento relevante no âmbito do RFAI, as aquisições seguintes:

Fornecedor	Ficha imob.	Fatura N°	Data da Fatura	Valor base	Descrição da Fatura	Informação complementar/Auto medição
O... Lda	365	42675	24/02/2016	15 826,28	Serviço efetuado na vossa obra Zona Industrial de []; Colocação de vedação; auto de medição n.º 2	Vedação: Fornecimento e montagem de vedação constituída por perfis tubulares com 2,00ml de altura soldados na barra inferior com 120x10mm fixa a murete em betão através de varão roscado M20 e bucha química, incluindo topos nos tubos, proteção anticorrosiva através de metalização e pintura de acabamento.
O... Lda	355	23/2016	31/03/2016	23 602,04	Serviço efetuado na vossa obra Zona Industrial []; Colocação de vedação; Valor referente ao auto n.º 3	Auto n.º 3 - Vedação - Fornecimento e montagem de vedação constituída por perfis tubulares com 2,00 ml de altura soldados a barra inferior com 120x10mm fixa a murete em betão através de varão roscado M20 e bucha química, incluindo topos no tubos, proteção anti corrosiva através de metalização e pintura de acabamento Tubos 60X1,5 em ferro preto.
Total				39 428,32		

Considerando o conteúdo das faturas em causa, solicitou-se ao SP esclarecimento sobre o tipo de vedação aqui em causa, tendo informado que “são todas referentes a muro de vedação exterior e respetivos portões de vedação das instalações na Zona Industrial.” Além das faturas indicadas no quadro anterior foram ainda identificadas outras aquisições ao fornecedor O..., Lda, de serviços que consubstanciaram arranjos exteriores, Ora, as aquisições relacionadas com a construção da vedação da área exterior do edifício, bem como,

os arranjos exteriores ao mesmo, não podem constituir aquisições elegíveis para efeitos do RFAI, porquanto, nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excluída, salvo se forem instalações fabris ou afetas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, não se enquadrando a vedação e os arranjos exteriores, em nenhuma delas.

Posto isto, ainda que a construção da nova unidade fabril constituísse investimento inicial, seriam sempre de excluir das aplicações relevantes, os montantes referentes à construção da vedação e dos arranjos exteriores ao edifício, no montante de

159.228,32 (39.428,32+119.800,00), nos termos previstos no art. 22º, n.º 2, al. a), ponto ii) do CFI. conforme autos de medição. O documento em Anexo 6 – Exterior, área social, mobiliário identifica as respetivas faturas e os montantes identificados nos autos de medição, como arranjos exteriores, os quais totalizam 119.800,00.

Área social

Ainda das referidas aquisições ao fornecedor O..., Lda, foram também identificados bens e serviços (a respetiva construção, equipamentos e mobiliário), relacionados com a área social da unidade de produção e que foram reconhecidos como integrantes do edifício (conta 4532). O documento em Anexo 6 – Exterior, área social, mobiliário, identifica as faturas e respetivos montantes relacionados com estas aquisições. Estes investimentos, embora integrem a unidade fabril, mas estando relacionadas com as áreas sociais, não podem constituir aquisições elegíveis para efeitos do RFAI, porquanto, nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excluída, salvo se forem instalações fabris ou afetas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, não se enquadrando as áreas

sociais/refeitório em nenhuma delas.

Acresce que, as aquisições relacionadas com equipamento social estão expressamente excluídas das aplicações relevantes no âmbito do RFAI, nos termos da subalínea v), da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI. Deste modo, ainda que a construção da nova unidade fabril constituísse investimento inicial, seriam sempre de excluir das aplicações relevantes, os montantes relacionados com a área social da unidade fabril, no montante de 28.711,97, nos termos previstos no art. 22º, n.º 2, al. a), subalínea ii) e subalínea v), do CFI.

Mobiliário

Da análise dos autos de medição relativos às faturas do fornecedor O..., Lda., foram ainda identificadas aquisições de mobiliário que constam como parte

integrante do edifício (conta 4532). O documento em Anexo 6 – Exterior, área social, mobiliário, identifica as faturas e respetivos montantes relacionados com estas aquisições.

As aquisições de mobiliário encontram-se expressamente excluídas das aplicações relevantes no âmbito do RFAI, nos termos da subalínea vi), da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI.

Tal como referido anteriormente, ainda que a construção da nova unidade fabril constituísse investimento inicial, seriam sempre de excluir os montantes relativos ao mobiliário de 15.567,53 por força da subalínea v), da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI.

Letreiro com as marcas dos produtos produzidos

A A...Lda, considerou também como investimentos relevantes no âmbito do RFAI, a aquisição ao fornecedor Atelier P..., Lda, de letras 3D, que foram documentadas pelas faturas seguintes:

Fornecedor	Ficha imob.	Descrição	N.º doc.	Data	Valor base	Conta imob.	Descrição da Fatura
P...	355	Fornec e montagem de letras 3D	ARS/133	05/07/2016	3 250,00	4531	Fornecimento e montagem de letras 3D "A... + TUOZI" + "By A..." com iluminação direta por meio de leds de acordo com o nosso orç. 5125.2/16_r - 50% adjudicação
P...	355	Fornec e montagem de letras 3D	ARS/156	03/08/2016	3 250,00	4531	Fornecimento e montagem de letras 3D "A... + TUOZI" + "By A..." com iluminação direta por meio de leds de acordo com o nosso orç. 5125.2/16_r - 50% conclusão
Total					6 500,00		

Das identificadas faturas consta a descrição: “Fornecimento e montagem de letras 3D "A... + TUOZI" + "By A..." com iluminação direta por meio de leds de acordo com o nosso orç. 5125.2/16_r- 50% (...)”

Trata-se da aquisição de letras identificativas da empresa, constituindo uma aquisição que não possui aptidão para aumentar a capacidade produtiva da mesma, pelo que, não poderá constituir aplicação relevante para efeitos do RFAI.

Deste modo, a aquisição das letras identificativas da entidade, constitui um investimento que não contribui para o aumento da capacidade produtiva da

empresa, pelo que não pode ser considerado aplicação relevante para efeitos de investimento inicial, conforme previsto na al. d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria 297/2015 de 21/09 e al. a) do parágrafo 49) do art. 2º do RGIC. Por conseguinte, não pode ser elegível para efeitos de RFAI, a aplicação aqui em causa, que perfaz o valor de 6.500,00, donde resultou um benefício indevidamente apurado de 1.625,00 (6.500,00x25%).

V.1.1.5 Outras aquisições sem relação com aumento da capacidade produtiva

O SP incluiu também nos investimentos relevantes no âmbito do RFAI, a aquisição de uma lavadora e aspiradora de pavimentos, ao fornecedor Q... SA, através da fatura n.º 2016A15/2781, de 27-09- 2019, pelo valor de 4.600,00.

Solicitada ao SP informação sobre o enquadramento desta aquisição no âmbito da atividade produtiva da empresa, informou “Lavadora aspiradora pavimentos BR55/60 W ECO BAT – ficha de imobilizado nº 345 – esta lavadora é utilizada para a limpeza do pavimento na área da produção. Esta limpeza antes era efetuada manualmente por cada um dos trabalhadores na sua área de trabalho, ocupando diariamente muito tempo para a manutenção da higiene do espaço. A utilização deste equipamento permitiu que os trabalhadores pudessem produzir mais, por não terem de fazer a limpeza individual do seu espaço de trabalho. Tratou-se de uma nova necessidade com melhoria das condições de trabalho, que surgiu do novo espaço com novas dimensões e com novo layout.” Uma lavadora aspiradora não possui aptidão para aumentar a capacidade instalada da empresa, tratando-se de um equipamento básico inerente ao normal funcionamento da atividade operacional, destinado à limpeza do pavimento na área de produção.

Deste modo, a aquisição da lavadora aspiradora, constituindo investimento que não contribui para o aumento da capacidade produtiva da empresa, não poderá ser considerada aplicação relevante para efeitos de investimento inicial, conforme previsto na al. d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria 297/2015 de 21/09 e al. a) do parágrafo 49 do art. 2º do RGIC.

Face a toda a fundamentação expressa neste capítulo V, o SP considerou como investimentos elegíveis para o benefício RFAI, algumas aquisições que não reúnem os requisitos de elegibilidade para tal. Deste modo, no período em análise, foi detetado o montante de 2.171.862,14, relativo a aplicações que não podem ser consideradas relevantes para o benefício do RFAI, que se traduz num benefício fiscal indevidamente apurado no período, de 542.965,54 (2.171.862,14*25%), conforme se resume no Quadro que segue

Descrição	Investimento a)	Benefício indevidamente apurado a)*25%
Aquisições relacionadas com a construção da nova unidade fabril	2 167 262,14	541 815,54
Outras aquisições sem relação com aumento da capacidade produtiva - lavadora aspiradora	4 600,00	1 150,00
Total	2 171 862,14	542 965,54

Ainda que a construção da nova unidade fabril constituísse um investimento inicial, sempre seria de excluir do montante global as verbas indicadas no quadro seguinte, uma vez que respeitam a aquisições excluídas do RFAI pelo disposto no artigo 22º n.º 2 do CFI:

Descrição	Investimento a)	Benefício indevidamente apurado a)*25%
Arranjos exteriores	159 228,32	39 807,08
Área social	44 206,97	11 051,74
Mobiliário	15 567,53	3 891,88
Letreiro com as marcas dos produtos produzidos	6 500,00	1 625,00
Total	225 502,82	56 375,70

ddd) Consta como fundamentação do RIT ao exercício de 2017 o seguinte:

“De acordo com a informação disponível, nomeadamente a listagem das aplicações relevantes (em Anexo 4 – Aplicações RFAI 2017), que identifica as respetivas fichas dos bens, e em consonância com o que se resultou de análise semelhante ao período de 2016, no âmbito da ordem de serviço OI2024..., concluímos que os investimentos do período diretamente relacionados com a finalização da construção da nova unidade fabril, correspondem às fichas do ativo fixo tangível com os números 355, 356 e 357. Conforme consta do Anexo 5 –

Aplicações novo edifício, procedemos ao apuramento da soma dos valores do investimento, relacionados com as identificadas fichas do ativo fixo tangível, que totaliza 233.515,98. Por conseguinte, ao investimento que o SP considerou relevante para o benefício do RFAI no período, será de subtrair o montante das aquisições diretamente relacionadas com a finalização da construção da nova unidade fabril, que totalizam 233.515,98, donde resultou um benefício indevidamente apurado em sede de RFAI, no valor de 58.379,00 (233.515,98x25%).

V.1.1.4.1 Fatura de 2016 contabilizada em 2017 e nota de crédito de 2017 relativa a fatura de 2016

A construção da nova unidade fabril iniciada em 2015, envolveu aquisições a diversos fornecedores, entre os quais, à sociedade R..., SA. Em 12-12-2017, a R..., SA, emitiu à A..., Lda, a nota de crédito n.º NC2 B17/51, no valor de 55.000,00, que descreve: “Crédito referente a retificação da n/ fatura n.º 539. Referente as novas instalações fabris na Zona Industrial.” A fatura n.º 539, emitida pela R... SA, ao SP tem data de 11-10-2016, o valor de 100.000,00 e descreve “Trabalhos realizados conforme nosso auto n.º 7 em anexo. Referente as novas instalações fabris na Zona Industrial.” – Juntam-se as identificadas nota de crédito e fatura em Anexo 6 – Nota de crédito e fatura.

O montante de 100.000,00 titulado na referida fatura n.º 539, foi incluído pela A..., Lda, nos investimentos relevantes para o benefício do RFAI de 2016 (conforme decorreu da análise efetuada ao abrigo da ordem de serviço OI2024...). Porém, o valor da nota de crédito emitida em 12-12-2017 que retifica a referida fatura, não foi incluído/subtraído ao montante dos investimentos relevantes para o benefício do RFAI de 2017, nem tão pouco foi retificada a dotação invocada na declaração anual de rendimentos relativa a 2016. Nestas circunstâncias, conclui-se que, ainda que a construção da nova unidade fabril fosse elegível para efeitos de RFAI, a dotação declarada no período de tributação de 2016 está sobreavaliada em 13.750,00 (55.000,00x25%). Por outro lado, o SP considerou também elegível para

o benefício do RFAI do período de 2017, o montante de 100.000,00, documentado pela fatura FA2B16/736, emitida em 27-12-2016, pelo mesmo fornecedor, assim sendo, caso o investimento fosse elegível deveria ter retificado a dotação declarada relativamente a 2016.

No entanto, considerando a inelegibilidade do edifício para efeitos de RFAI, não irão ser propostos os ajustamentos daqui decorrentes (100.000,00x25% - 55.000,00x25%), aos valores de dotação de 2016.

V.1.1.4.2 Aquisições excluídas pelo artigo 22º n.º 2 do CFI e que integram o valor do edifício

Ainda que se admitisse a existência de um investimento inicial consubstanciado na finalização da construção da nova unidade fabril, a mesma inclui diversas aquisições que são claramente afastadas, pelo legislador, do conceito de investimento inicial, neste caso, por não contribuírem para o aumento da capacidade produtiva da empresa.

Vedação, arranjos exteriores e jardim

De acordo com a listagem de investimento que integra o Anexo 4 – Aplicações RFAI 2017, o SP considerou investimento relevante no âmbito do RFAI, as aquisições tituladas pela fatura n.º 10017/8, emitida em 09-01-2017, pelo fornecedor O..., Lda, no valor de 10.311,68 (em anexo 7 – Vedação, arranjos e jardim). Conforme consta do auto de medição anexo à fatura, esta inclui: “1.1 Fornecimento e montagem de vedação construída por perfis tubulares de 2,0ml de altura soldados a barra inferior com 120x10mm fixa a murete em betão através de varão roscado M20 e bucha química incluindo topos nos tubos, proteção anti corrosiva através de metalização e pintura de acabamento.”, no valor de 2.584,81.

De acordo com os esclarecimentos do SP, esta aquisição respeita a “muro de vedação exterior e respetivos portões de vedação das instalações na Zona Industrial.” Das aquisições ao mesmo fornecedor O..., Lda, foi também

identificada a fatura n.º 10017/6, emitida em 09-01-2017 (em Anexo 7 – Vedação, arranjos e jardim), cujo auto de medição subjacente contém:

“6. Arranjos exteriores: 30.200,00”

“7.9 Alteração na configuração dos vãos do jardim incluindo substituição dos vidros: 542,12”;

“7.10 Alteração na configuração dos vãos do jardim incluindo substituição dos vidros: 542,12”.

Ora, as aquisições relacionadas com a construção da vedação da área exterior do edifício, bem como, os arranjos exteriores ao mesmo e serviços relacionados com o jardim não podem constituir aquisições elegíveis para efeitos do RFAI, porquanto, nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excluída, salvo se forem instalações fabris ou afetas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, não se enquadrando a vedação, os arranjos exteriores e serviços relacionados com jardim, em nenhuma delas. Posto isto, ainda que a construção da nova unidade fabril constituísse investimento inicial, seriam sempre de excluir das aplicações relevantes, os montantes referentes às identificadas aquisições, no montante de 33.869,05 (2.584,81+30.200,00+542,12+542,12), nos termos previstos no art. 22º, n.º 2, al. a), ponto ii) do CFI.

Equipamento social

A identificada a fatura n.º 10017/6, emitida em 09-01-2017, pelo fornecedor O..., Lda, (em Anexo 7 – Vedação, arranjos e jardim), inclui também no seu auto de medição: “7.5 Eletrodomésticos no refeitório e na copa dos escritórios (placa e exaustor): 708,40”.

Ora, a aquisição de eletrodomésticos para o refeitório (placa e exaustor), constitui equipamento social, o qual é expressamente excluído das aplicações relevantes no âmbito do RFAI, nos termos da subalínea v), da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do

CFI, pelo que, ainda que a construção da nova unidade fabril constituísse investimento inicial, seria sempre de excluir das aplicações relevantes, o montante de 708,40.

V.1.1.5 Aquisições excluídas pelo artigo 22º n.º 2 do CFI e que não integram o valor do edifício

Consta também dos investimentos incluídos no benefício do RFAI, a fatura n.º 2170279 emitida em 17-03-2017, pelo fornecedor S... Lda, relativa à aquisição de “bebedouro em ferro e bacia em inox 316”, no valor de 199,00.

Considerando os esclarecimentos do SP “O bebedouro em ferro e bacia de inox 316 é um bebedouro que serve para o nosso pessoal da área da produção beber água filtrada.” esta aquisição qualifica-se como equipamento social, o qual é expressamente excluído das aplicações relevantes no âmbito do RFAI, nos termos da subalínea v), da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI.

V.1.1.6 Outras aquisições sem relação com aumento da capacidade produtiva

A A..., Lda, considerou também como investimentos relevantes no âmbito do RFAI, as aquisições seguintes:

Fornecedor	Ficha imob.	Descrição	Fatura N.º	Data	Valor base	Conta Imob.	Descrição da fatura	
T...	SA	337	SWITCH HP E Firewall para servidor	A17/157	27/01/2017	48,00	43511	ALU 1 port Power Dsine PoE Midspan 3501G (material extra proposta)
T...	SA	337	SWITCH HP E Firewall para servidor	A17/159	27/01/2017	4 693,22	43511	HP 2530-24G Switch; HP 2530-24G PoE + Switch; HP Módulo ProCurve (...)
T...	SA	337	SWITCH HP E Firewall para servidor	B17/565	07/02/2017	1 760,00	43511	SC Implementação de switch para escritório e fábrica; deslocações; refeições (...)
T...	SA	339	UPS do servidor APC Smart 3000 Va	A17/368	15/02/2017	1 564,00	43511	APC Smart-UPS 3000VA/2700W LCD

T...	SA	339	UPS do servidor APC Smart 3000 Va	A17/368	15/02/2017	237,00	43511	APC UPS Network Management Card 2
T...	SA	338	Sistema de cópias de segurança	A17/423	20/02/2017	485,00	43511	QNAP NAS Rack TS (...)
T...	SA	338	Sistema de cópias de segurança	A17/423	20/02/2017	524,00	43511	Wester Digital Disco Rígido 3TB Red
T...	SA	340	Computador HP 280 G2	B17/1355	12/04/2017	843,80	43511	HP 280 G2 MT-i5 (...); HP memória 4GB; MS office casa e negócios 2016
S...		316	Caixotes de lixo polietileno	2170279	17/03/2017	192,00	43711	Papeleira em polietileno 120 Lt na cor vermelha
Total						10 347,02		

As identificadas aquisições efetuadas à entidade T... SA, constituem equipamento informático (switch, UPS, sistema de cópias de segurança e computador), utilizado no âmbito das tarefas administrativas da empresa. Os caixotes de lixo polietileno adquiridos à entidade S... Lda, no valor de 192,00, constituem ativos utilizáveis no decurso normal atividade operacional do SP. Quer o equipamento informático, quer os caixotes de lixo, constituem ativos que não possuem aptidão para aumentar a capacidade instalada da empresa, integrando investimento complementar ao já existente e utilizável no âmbito da atividade operacional da empresa, contribuindo para o seu normal funcionamento e não para incrementar a sua capacidade de produção.

*Posto isto, as identificadas aquisições, constituindo investimentos que não contribuem para o aumento da capacidade produtiva da empresa, não poderão ser consideradas aplicações relevantes para efeitos de investimento inicial no âmbito do RFAI, conforme previsto na al. d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria 297/2015 de 21/09 e al. a) do parágrafo 49) do art. 2º do RGIC. Por conseguinte, não poderão ser elegíveis para efeitos de RFAI, as aplicações identificadas no Quadro que antecede, que perfazem o montante de 10.347,02, que originaram um benefício indevidamente apurado de 2.586,76 (10.347,02*25%).*

V.1.1.7 Reparação de equipamento

A A..., Lda, considerou também como investimento relevante no âmbito do RFAI, a aquisição titulada pela fatura n.º FT2017A12/20, emitida em 21-12-2017, pela U..., Lda, no valor de 3.900,00, da qual consta a descrição: “Reparação de equipamento. Reparação da refrigeração da base pebble”. (em Anexo 8 – Fatura reparação). Estamos perante um serviço de reparação efetuado sobre um equipamento que integra ativo da empresa.

Quanto a esta aquisição o SP esclareceu “Fatura da U... n.º FT2017A12/20 – Esta fatura é referente a uma das intervenções que o molde da base PEBBLE (ficha de ativo n.º 0...2) sofreu, este molde que foi construído em 2016, devidos às características do produto que produzimos com ele, teve várias vezes intervenções

de melhoramento do mesmo e que permitissem aumentar a sua produtividade e ainda para reduzir as quebras do produto na sua produção.”

No que respeita às aplicações relevantes elegíveis para efeitos do RFAI, de acordo com o n.º 2 do artigo 22º do CFI, apenas é elegível, para efeitos deste benefício, o investimento em aplicações relevantes, nos termos e condições aí previstas e, tratando-se de ativos fixos tangíveis, apenas são elegíveis os que forem adquiridos em “estado de novo”, desde que afetos à exploração da empresa. Na situação em apreço, tratando-se da aquisição de um serviço de reparação sobre um ativo já existente, a mesma não poderá relevar como investimento relevante para efeitos do RFAI.

Nestes termos, o valor de 3.900,00, relativo à reparação de equipamento, não consubstanciando a aquisição de um ativo “estado novo”, não constitui aplicação elegível para efeitos do RFAI, tendo originado o apuramento de dotação indevida no valor de 975,00 - artigo 22º, n.º 2, al. a) do CFI. Face a toda a fundamentação expressa neste capítulo V., o SP considerou como investimentos elegíveis para o benefício RFAI, algumas aquisições que não reúnem os requisitos de elegibilidade para tal.

*Deste modo, no período em análise, foi detetado o montante de 247.962,00, relativo a aplicações que não podem ser consideradas relevantes para o benefício do RFAI, que se traduz num benefício fiscal indevidamente apurado no período, de 61.990,51 (247.962,00*25%), conforme se resume no Quadro que segue:*

Item do relatório	Descrição	Investimento a)	Benefício indevidamente apurado a)*25%
V.1.1.4	Do conceito de investimento inicial e da substituição das instalações	233 515,98	58 379,00
V.1.1.5	Aquisições excluídas pelo artigo 22º hº2 do CFI e que não integram o valor do edifício (equipamento social)	199,00	49,75
V.1.1.6	Outras aquisições sem relação com aumento da capacidade produtiva	10 347,02	2 586,76
V.1.1.7	Reparação de equipamento	3 900,00	975,00
Total		247 962,00	61 990,51

Ainda que a construção da nova unidade fabril constituísse um investimento inicial, sempre seria de excluir do montante global as verbas indicadas no quadro seguinte, uma vez que, respeitam a aquisições excluídas pelo disposto no artigo 22º n.º 2 do CFI”

Item do relatório	Descrição	Investimento	Benefício indevidamente apurado
		a)	a)*25%
V.1.1.4.2	Aquisições excluídas pelo artigo 22º n.º 2 do CFI e que <u>integram</u> o valor do edifício	33 869,05	8 467,26
		708,40	177,1
Total		34 577,45	8 644,36

- eee) Na sequência de ambos os procedimentos inspetivos, a Requerida procedeu à emissão dos seguintes atos de liquidação de IRC dirigidos à Requerente:
- a. n.º 2024..., de 02.09.2024, referente ao período de tributação de 2016, associado à demonstração de acerto de contas n.º 2024..., de 04.09.2024, da qual não resultou qualquer montante a pagar ou a receber por parte da Requerente;
 - b. n.º 2024..., de 04.09.2024, referente ao período de tributação de 2017, associado à demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., de 05.09.2024, da qual resultou um montante a reembolsar à Requerente de € 10.726,19;
- fff) Em 06.01.2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra estes actos de liquidação de IRC, a qual correu termos sob o n.º ...2025...;
- ggg) Na sequência de despacho datado de 12.05.2025, a Requerida remeteu à Requerente a proposta de decisão de indeferimento da reclamação graciosa para que esta, querendo, exercesse o seu direito de audição prévia;
- hhh) A Requerente não exerceu o seu direito de audição prévia no âmbito do procedimento de reclamação graciosa;
- iii) Através do ofício n.º DJT-...-2025, de 25.06.2025, a Requerida remeteu à Requerente a decisão final de indeferimento da reclamação graciosa apresentada por esta (cfr. doc. n.º 1 junto ao PPA).

§2. Factos que não se consideram provados

34. O projeto de investimento desenvolvido pela Requerente é um mero investimento de substituição que não permitiu aumentar a capacidade do estabelecimento existente.

V. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Objeto do Processo

35. O Tribunal Arbitral estabelece como questões *decidendas*:
- a) Caducidade do direito à liquidação de IRC do ano de 2016; e
 - b) As correções às dotações de RFAI efetuadas pela Requerida nos RIT de 2016 e 2017.

§2. Caducidade do direito à liquidação de IRC do ano de 2016

36. A necessidade de certeza, de segurança jurídica, determinou o instituto da caducidade, enquanto prazo máximo que a Requerida dispõe para, nos termos da lei, poder liquidar e notificar o contribuinte sob pena da extinção do direito. Com a caducidade sanciona-se negativamente o credor público pela omissão ou negligência em liquidar e notificar o contribuinte, num prazo que se considere razoável.
37. Conforme acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º 410/12, de 30.05.2012, a caducidade é “*mero facto jurídico que releva do tempo e que determina a impossibilidade do exercício de um direito num caso concreto [...] reporta-se situações jurídicas em formação e aos direitos potestativos, cujo exercício está sujeito a prazos curtos. Em termos sintéticos, podemos dizer que a prescrição determina a extinção de um direito e a caducidade a impossibilidade de o exercitar num caso concreto*”.
38. Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade “*conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu,*

exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributar”. Assim, para impostos periódicos, como o IRC, o prazo conta-se de a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

39. Ao nível do prazo de caducidade, o legislador instituiu como razoável para a consolidação da situação jurídica no n.º 1 do artigo 45.º o período de quatro anos.
40. Pese embora a fixação do prazo geral de caducidade de quatro anos, o legislador, para situações particulares, prolonga o prazo de caducidade. Esta situação ocorre nas situações em que direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, caso em que o prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano (n.º 5.º do artigo 45.º da LGT) e sempre que o direito à liquidação respeite a país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que, devendo ser declarados à Requerida, o não sejam; ou contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados-Membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos de IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários (n.º 7 do artigo 45.º da LGT).
41. Encontramos ainda no n.º 3 do artigo 45.º da LGT a fixação de uma regra especial para as situações em tenha sido efetuada dedução ou crédito de imposto, em que o prazo de caducidade é o exercício desse direito.
42. A versão originária do n.º 3 do artigo 45.º da LGT previa que *“em caso de ter sido efetuado reporte de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito”*. Com a entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, o referido artigo passou a incluir não só os casos de reporte de prejuízos, mas também *“qualquer dedução ou crédito de imposto”*. Mais tarde, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, veio a alterar o artigo

para a versão atual que dispõe “*em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito*”. Da evolução histórica, bem como dos elementos literal e teleológico da norma, é possível compreender que o legislador pretendeu garantir uma equivalência entre o prazo do direito à liquidação de tributo pela Requerida e o prazo do direito à dedução ou da utilização de crédito de imposto por parte dos sujeitos passivos.

43. Como refere o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 03001/11.0BEPRT, de 25.03.2021:

“Afigura-se-nos, assim, que o prazo de caducidade previsto no n.º 3 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária se refere ao prazo que a administração tributária tem para realizar as correções ao exercício onde foram apurados os prejuízos deduzidos e nessa medida poder alterar essas deduções”.

44. No mesmo sentido, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0927/16.8BEPRT 0325/18, de 04.12.2019, explicita que:

“O douto parecer do Ministério Público veio responder a tais questões considerando que “a solução normativa exprime um justo equilíbrio de interesses: o interesse do sujeito passivo na dedução ao lucro tributável de determinado exercício de prejuízos de exercícios anteriores, facilitando a regular continuidade da actividade económica e financeira da empresa pela redução da carga fiscal; e o interesse da administração tributária na correcção dos prejuízos fiscais indevidamente declarados e indevidamente deduzidos, permitindo-lhe as consequentes e necessárias liquidações adicionais em prazo idêntico de seis anos (art. 47º nº 4 CIRC)”, concluindo que tal prazo se conta a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, dada a natureza do IRC, como imposto periódico.”

45. Concomitantemente, da evolução histórica da norma, verifica-se um aumento do âmbito de abrangência, agora já não apenas ao reporte de prejuízos, para englobar no seu campo de ação qualquer dedução ou crédito de imposto.

46. O RFAI, nos termos do disposto n.º 1 do artigo 23.º do CFI, constitui-se como uma dedução à coleta de IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC. Assim, o RFAI, como benefício fiscal condicionado, sob a fórmula de dedução integra-se no âmbito do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.
47. O regime do RFAI, no termos do disposto no n.º 3 do artigo 23.º do CFI, prevê que quando a dedução não possa ser efetuada integralmente no ano em que foi realizado o investimento que deu origem a dedução por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos dez períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC, apurada em cada um dos períodos de tributação.
48. Não sobre a situação da dedução do RFAI, mas sob situação análoga de reporte de prejuízos também integrada nas versões anteriores e atual do n.º 3 do artigo 45.º, via expressão “*qualquer dedução ou crédito de imposto*” o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 02857/09, de 22.01.2013, refere o seguinte:
- “Outra formulação, o n.º 3 do art. 45.º LGT, à semelhança dos anteriores n.ºs 1 e 2, limita-se a prever, para determinado universo de casos, um prazo de caducidade do direito à liquidação, sem qualquer determinação ao nível da respectiva contagem, pelo que, do seu teor somente se pode retirar o princípio de igual duração dos prazos fixados, nas leis dos diversos tributos, para exercer eventual reporte de prejuízos (...) registados na operação de cada imposto e do prazo de caducidade da correspondente liquidação. Por exemplo, no campo do IRC, atualmente (2), prejuízos registados pelos sujeitos passivos podem ser deduzidos, reportados, durante 6 anos/períodos de tributação, do que decorre ser, também, de 6 anos, em vez dos 4 anos da regra geral, o competente prazo de caducidade do direito de liquidação desse tributo, nas situações do género. Em suma, o n.º 3 do art. 45.º LGT consubstancia a fixação, pela lei, de um período de caducidade com duração diferente do prazo normal, imposto no seu n.º 1 e tal como se estabelece ser possível, no respectivo segmento final. Acolhida esta leitura e amplitude do dispositivo legal em análise, decorre óbvio, por consequente, afirmar que, nos casos de ser efetuado reporte de prejuízos, a contagem do competente prazo de caducidade do direito à liquidação tem de processar-se no estrito cumprimento das regras, comuns, aplicáveis a*

todos os prazos de caducidade tributária, positivadas no n.º 4 do mesmo art. 45.º LGT. Deste modo, para os impostos periódicos, como o IRC, o prazo de caducidade, casuisticamente, relevante, há de ser, sempre, contado “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”. Ou seja, as situações de reporte de prejuízos não pressupõem qualquer tipo de especificidade ao nível da forma de computar o prazo de caducidade, determinado por correspondência com o período de permissão do exercício da possibilidade de dedução protelada.”

- 49.** Entendimento confirmado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 01353/14, de 11.11.2015, que refere:

“1- No caso de ter sido efetuado reporte de prejuízos, o prazo de caducidade é o do exercício do direito de reporte (art.º 45º, n.º 3, da LGT), que é o de 6 anos (art.º 47º, n.º 1, do CIRC).

2 - Tal prazo conta-se a partir do termo do ano em que ocorreu o facto tributário (art.º 45º, n.º 4, da LGT)”

- 50.** Posto isto, é do entendimento do Tribunal Arbitral a aplicabilidade do prazo especial do n.º 3 do artigo 45.º da LGT às deduções de RFAI, como é o caso dos autos. Assim, nos termos do n.º 3 do artigo 23.º do CFI, o contribuinte tem o direito a efetuar a dedução de RFAI durante o prazo máximo de 10 anos; na constância do n.º 3 do artigo 45.º da LGT, sob o pressuposto da equivalência de direito da Requerida e do contribuinte, o direito à liquidação da Requerida é o prazo de exercício desse direito. Voltando à situação dos autos, o supra entendimento determina que o direito à liquidação da Requerida prolonga-se até ao termo do ano em que a Requerente possa exercer o direito à dedução de RFAI.
- 51.** Ainda para a situação *sub judice* temos de fazer referência ao artigo 6.º, da Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, que como medida extraordinária de contagem dos prazos no âmbito do IRC, que determinou a suspensão do prazo de dedução à coleta previstos no n.º 3 do artigo 23.º do CFI durante os anos de 2020 e 2021.
- 52.** Para o caso em apreço, temos de convocar a alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, na razão do RFAI se consubstanciar como um benefício fiscal condicionado, que prevê

nestes casos a suspensão do prazo de caducidade até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

53. De facto, o direito à dedução de RFAI está condicionado, entre outras obrigações, ao encargo previsto nas alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI de manutenção do investimento na empresa e na região e a criação e manutenção de postos de trabalho pelo período mínimo de 3 anos.
54. Nestes termos, sendo o RFAI um benefício fiscal de natureza condicionado, o prazo de caducidade da liquidação encontra-se suspenso desde a apresentação da declaração do período de tributação até ao termo do período de 3 anos.
55. Assim, da conjugação dos artigos 45.º, n.ºs 1, 3 e 4, e 46.º n.º 2, alínea c), ambos da LGT, do artigo 23.º, n.º 3, do CFI, e do artigo 6.º, da Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, se conclui a suspensão do prazo de caducidade pelo período de 3 anos relativo ao investimento realizado em 2016.
56. Em 01.01.2019, o prazo de caducidade retomou a contagem, nos termos do n.º 4 do artigo 45.º da LGT, vigorando esse prazo de acordo com o n.º 3 do artigo 45.º da LGT até ao prazo de exercício do direito à dedução de RFAI previsto no n.º 3 do artigo 23.º do CFI.
57. Ora, em 10.09.2024, a data da notificação da liquidação de IRC do exercício de 2019, ainda estava a decorrer o prazo de exercício do direito à dedução de RFAI obtido em 2016 (que à data de 10.09.2024 ainda não foi totalmente exercido) e que poderia, no máximo, ser efetuado nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes a que acrescia o prazo de suspensão decorrente do artigo 6.º, da Lei 21/2021, de 20 de abril.
58. Desta forma, tendo a liquidação sido efetuada dentro do prazo previsto no n.º 3 do artigo 45.º da LGT, não ocorreu a caducidade do direito à liquidação do tributo.
59. Termos em que se julga improcedente a alegação da Requerente da caducidade do direito à liquidação de IRC de 2016.

§3. Das correções às dotações de RFAI efetuadas pela Requerida no RIT

§3.1. Elegibilidade do investimento em RFAI para efeitos do conceito de “investimento inicial”

§3.1.1. Enquadramento jurídico

60. Entende o Tribunal Arbitral para apreciação das questões colocadas ser importante fixar a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação fiscal à data dos factos tributários aqui em causa.
61. Através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, foi estabelecido o CFI, sob o propósito de intensificar o apoio ao investimento, favorecendo o crescimento sustentável, a criação de emprego e o reforço da estrutura de capital das empresas. De entre os benefícios fiscais constantes do CFI encontramos o RFAI, enquanto auxílio de Estado com finalidade regional aprovado sob o enquadramento legal do RGIC que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno.
62. O RFAI constitui-se, assim, como um benefício fiscal subordinado ao objetivo extrafiscal do favorecimento do emprego, desenvolvimento e investimento, operando por dedução à coleta nos termos do artigo 23.º, do CFI, enquanto regime de auxílio com finalidade regional, cuja aplicação e interpretação exige a análise cumulativa do RGIC, dos artigos 22.º a 26.º, do CFI, e da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro (“Portaria n.º 282/2014”), e da Portaria n.º 297/2015.
63. Nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CFI, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 282/2014. Assim, o âmbito de aplicação do RFAI circunscreve-se aos sujeitos passivos integrados nos seguintes setores de atividade:
- a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;*
 - b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;*
 - c) Alojamento - divisão 55;*
 - d) Restauração e similares - divisão 56;*

- e) Atividades de edição - divisão 58;*
 - f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;*
 - g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;*
 - h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;*
 - i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;*
 - j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;*
 - k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910”.*
- 64.** Para efeitos do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, consideram-se aplicações relevantes para efeitos do RFAI os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:
- “a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:*
- i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;*
 - ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;*
 - iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
 - iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
 - v) Equipamentos sociais;*
 - vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*
- b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*

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”.

65. Ao nível das condições de aplicabilidade, o n.º 4 do artigo 22.º do CFI estabelece que apenas podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

“a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;

b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

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

66. Ainda relevante para efeitos de enquadramento jurídico, importa mencionar que, de acordo com a alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, este benefício fiscal está circunscrito a investimentos iniciais, na definição legal prevista nas alíneas a) e b) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.
67. A referida norma identifica “investimento inicial” como:
- “a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou*
- b) Uma aquisição de ativos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor e exclua a mera aquisição das ações de uma empresa”.*
68. Do enquadramento da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, mas também do considerando (31) do RGIC fixa-se o conceito de “investimento inicial” a quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade para efeitos do RFAI: *criação de um novo estabelecimento; aumento da capacidade de um estabelecimento existente; diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; e mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*
69. Nestes termos, a subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito.
70. Noutra ordem de considerações, importa salientar que é sobre o sujeito passivo que pretende beneficiar do RFAI que recai o ónus de provar os pressupostos da respetiva aplicação, como decorre do estatuído no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, e dos artigos 6.º e 7.º, da Portaria n.º 297/2015 (neste sentido, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 796/2023-T, n.º 576/2024-T e n.º 1035/2024-T).

71. Em síntese, para a aplicação do RFAI, os investimentos realizados têm de se enquadrar no conceito de “investimento inicial” o qual tem de proporcionar a criação de postos de trabalho e a manutenção do investimento da empresa e na região por um mínimo de três anos (cfr. alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI).

§3.1.2 O caso concreto do investimento realizado pela Requerente na construção de uma nova unidade de produção

72. A questão contravertida centra-se na qualificação do investimento efetuado pela Requerente. A Requerente defende que o investimento de construção da nova unidade produtiva consubstancia-se como um “investimento inicial” na tipologia de aumento da capacidade produtiva de estabelecimento já existente nos termos conjugados da alínea d) do artigo 2.º do CFI e da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.
73. Contrariamente, a Requerida entende que o construção da nova unidade de produção da Requerente não constitui um investimento idóneo, conducente ao aumento da capacidade produtiva, subsumível ao conceito de “investimento inicial”, mas antes um investimento de substituição não enquadrável para efeitos do RFAI.
74. A Requerente descreve, no seu PPA (e melhor veio a demonstrar através de prova testemunhal produzida durante a reunião do artigo 18.º, do RJAT), de forma detalhada e circunstanciada, os moldes como desenvolvia a sua atividade económica (de cariz industrial), bem como (em contraponto) os termos em que – após a realização do investimento na nova unidade fabril – pôde passar a prosseguir essa mesma atividade económica, com resultados visíveis em diversos indicadores, nomeadamente económicos.
75. A Requerente desenvolve a atividade de fabricação produtos em betão, gesso, nomeadamente churrasqueiras/barbecues, fornos a lenha, lareiras, mobiliário de exterior e artigos de decoração e lazer para jardim, tais como bases de chapéu de sol. A atividade nuclear da Requerente é a fabricação de betão para produtos destinados ao consumidor final, o que exige características particulares para o betão. Conforme referiu em audiência o gerente da Requerente, na produção de betão influi de forma determinante o fator

temperatura, sendo desejável a manutenção desta dentro de determinados parâmetros, pelo que o todo o fluxo produtivo dependente em muito das características físicas do edifício.

76. No período antecedente ao investimento, a atividade era desenvolvida em sete localizações diversas, em especial nos pavilhões industriais da ... e nos pavilhões industriais da.... Estas eram instalações limitadas, com inúmeros condicionalismos. Eram instalações antigas, compartimentadas, de geometria variável, com fortes restrições de pé direito, sem espaço interior para a armazenagem dos inertes (matérias-primas), sem sistema de esgotamento e tratamento das águas e resíduos da atividade, com telha e paredes sem isolamento, não permitindo o controlo de temperatura e humidade em níveis adequados.
77. Como mencionou em audiência a testemunha F..., trabalhador da Requerente, que vivenciou a transição operacional entre as instalações antigas e as atuais, nas instalações da ... e da ..., todas as operações produtivas eram manuais, não existindo centrais de betão, em que a matéria-prima tinha de ser armazenada no exterior, sujeita às condições meteorológicas.
78. A testemunha G... referiu que, em 2014 (data anterior à decisão de investimento), a Requerente estava sujeita a demasiadas restrições naquilo que era a expansão da sua atividade, estando conforme palavras da testemunha “completamente atrofiada”, “tendo sido retirado das anteriores instalações o máximo que era possível, a até ao ponto que de facto não era possível continuar”, conforme acrescentou o gerente da Requerente.
79. Sob este contexto factual, a Requerente efetuou investimento numa unidade produtiva num edifício industrial novo, sito na Rua Industrial de ..., de que resultou a unificação dos processos fabris num único espaço, tendo na sequência sido encerradas as instalações produtivas localizadas na ... e na
80. Para o efeito a Requerente suportou despesas com a construção da nova unidade produtiva de € 2.550.892,60, em 2016, e de € 333.607.40 em 2017, conforme demonstrado no documento – “Quadro de Investimentos Integrados no RFAI”.

81. No novo edifício foi instalada uma unidade produtiva com centrais de betão, área administrativa, exposição, produção e armazenagem.
82. No novo edifício, nas palavras da testemunha D..., tudo foi pensado ao pormenor. A nova unidade produtiva foi construída com estrutura base e fundação em betão armado com estrutura de pilares e vigas metálicas e com paredes com isolamento exterior (cfr. informação do município). A nova unidade produtiva permitia: suportar elevadas cargas com solo/pavimento robusto; assegurar o controlo dos níveis de humidade e temperatura no decorrer do processo produtivo; acomodar centrais de betão através de fundações capazes de suportar o peso destes equipamentos; instalação de meios mecânicos para circulação interna logística; sistema de ventilação passiva; infraestrutura para sistema de desempoeiramento; zona de armazenagem interna de inertes; armazenamento vertical em *racks*; cais de cargas e descarga de produtos e esquema de escoamento e tratamento. No novo edifício, as operações passaram a ser realizadas em sistema automatizado de que resultou melhorias no processo produtivo, aumento da eficiência e aumento da produção. Como consequência do investimento, a Requerente passou a desenvolver novos produtos.
83. Aliás, atenta à fundamentação empregue pela Requerida em ambos os RIT, crê-se que a mesma nem sequer afasta o entendimento de que o investimento promovido pela Requerente na nova unidade fabril efetivamente contribuiu para o aumento da sua capacidade produtiva.
84. Antes pelo contrário: a Requerida reconhece que o investimento promovido pela Requerente permitiu eliminar (na terminologia da própria Requerida) “*graves deficiências*”, “*baixos níveis de eficiência*”, *colmatar (...) ponto fraco da empresa*”, anular “*desperdício*”, reduzir “*custos*”, ao mesmo tempo que favoreceu “*a melhoria da eficiência organizacional e produtiva*”, “*a melhoria das condições de trabalho*” e o “*aumento da produtividade*”.
85. Nesse sentido, não se subscreve o entendimento pugnado pela Requerida de que o investimento realizado pela Requerente nessa nova unidade fabril não passou de um mero investimento “*de substituição*” (e não de um “*investimento inicial*” elegível para efeitos do RFAI), com ganhos de eficiência e produtividade, sem aumento da capacidade instalada.

-
86. De resto, atendendo a que a Requerente não dispunha – até à realização do projeto de investimento nesta nova unidade fabril – da propriedade dos edifícios industriais onde operava (seriam arrendados), sempre é de entender que a construção dessa nova unidade fabril configura um investimento *ex novo* num ativo fixo tangível, e não uma mera substituição de um ativo pré-existente;
87. Nesse sentido, sempre se julga inapropriada a qualificação dessa nova unidade fabril como um simples ou mero investimento “*de substituição*” inelegível para efeitos de fruição do RFAI;
88. Se olharmos para os números, verificamos que:
- O número de funcionários médio passou de 38 no ano de 2014 (data anterior ao investimento) para 49 no ano de 2017 e 83 no ano de 2022;
 - O número de clientes da Requerente aumentou de 40 em 2014 para 90 em 2017 e 200 em 2022;
 - A faturação da Requerente mais do que duplicou de 2014 (data anterior ao investimento) para 2022, passando de € 3.744 937,20 para € 9.666.999,99; e
 - O valor bruto da produção evoluiu de € 3.821.185,05 de 2015 para € 11.044.478,13 de 2022.
89. Como seria possível explicar o aumento do número de clientes, de faturação, da produção e do número de trabalhadores se não resultasse do investimento um aumento da capacidade produzida?
90. Veja-se que, para efeitos de armazenamento, o novo edifício já contemplava *racks* de armazenamento vertical, tendo ainda assim a Requerente sentido a necessidade de celebrar contratos de arrendamento para a armazenamento de produtos de betão em localização externa. Tudo factos que demonstram que houve um aumento da produção, que apenas pôde ocorrer em virtude do aumento da capacidade produtiva do novo estabelecimento, conseqüente da Requerente ter abandonado instalações ultrapassadas, limitadas, e processos produtivos essencialmente manuais para instalações modernas, construídas ao pormenor como resposta às necessidades sentidas, incorporando processo produtivo automatizado.

91. Veja-se que, em informação vinculativa da Requerida, proferida no âmbito do processo 2022 003308, sancionado por despacho de 28 de dezembro de 2022 da Subdiretora-geral do IR, a posição da Requerida expressava perante situação similar:
- “Caso esteja em causa a mudança de instalações, não se afigura que a mesma seja enquadrável na tipologia relativa a “investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento”, porquanto nesta tipologia está subjacente a criação de um novo estabelecimento, mantendo os estabelecimentos existentes, pois só assim ficam salvaguardados os objetivos visado por estes auxílios. No entanto, dado referir que, em face do contínuo crescimento da atividade da empresa e do conseqüente aumento do número de recursos humanos, o espaço existente já se tornou exíguo, parece resultar da situação a necessidade de aumentar as suas instalações (uma vez que se encontra instalada numa aceleradora de empresas), afigurando-se que o objetivo dessa mudança estará diretamente relacionado com o aumento da sua capacidade (instalada) de modo a poder crescer e continuar a desenvolver os seus serviços e inerentes serviços administrativos. Se for essa a situação, o investimento descrito é suscetível de ser enquadrado na tipologia relativa ao “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, cabendo, contudo, à requerente assegurar-se de que, efetivamente, o mesmo pode ser enquadrado numa das referidas tipologias e documentá-lo no processo de documentação fiscal - alínea a) do n.º Ido artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015.” (o sublinhado é nosso).*
92. No caso em apreço a Requerente fez a prova, que lhe recaia, como decorre do estatuído no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, e dos artigos 6.º e 7.º, da Portaria n.º 297/2015, que do investimento decorreu a modernização geral da infraestruturas, a automatização do processo produtivo, o aumento da produção, o aumento de recursos humanos e de faturação, que comprovam sem margem para dúvidas o aumento da capacidade produtiva, sendo tal investimento subsumível no conceito de “investimento inicial” e, portanto, deve ser considerado para efeitos de fruição do RFAI.
93. Diga-se, até, que a substituição de uma fábrica antiga por uma nova não constitui *per se* motivo de exclusão do RFAI.
94. Como refere a decisão arbitral, proferida em 07.11.2025, no processo n.º 253/2025-T:

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

95. No mesmo sentido aponta a decisão arbitral, proferida em 25.06.2021, no processo n.º 574/2020-T, ao referir que:

“À face desta definição, que inclusivamente é citada no RIT, não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o «investimento de substituição», que a Autoridade Tributária e Aduaneira pretende excluir com base na aplicação analógica do n.º 4 do artigo 11.º do CFI, previsto para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP) e não para o RFAI. Na verdade, estes investimentos de substituição podem ser considerados investimento inicial desde que estejam relacionados com «aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.

96. Em síntese, conclui o Tribunal Arbitral que o entendimento da Requerida segundo o qual o investimento em apreço não se enquadra na tipologia de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente padece de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de Direito, decorrente da incorreta aplicação do conceito de “investimento inicial” previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, e no artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a), do RGIC.

§3.1.3. O caso concreto do investimento realizado pela Requerente em outras aquisições

97. Defende a Requerida que, na hipótese de se considerar a existência de um “investimento inicial” consubstanciado na construção da nova unidade de produção, existem outras aquisições realizadas pela Requerente que, por não contribuírem para o aumento da capacidade produtiva, deveriam ser desconsideradas para efeitos de RFAI.
98. Estabelecido pelo Tribunal Arbitral que o investimento efetuado pela Requerente na nova fábrica beneficia do enquadramento como “investimento inicial”, importa analisar as

correções efetuadas, pela Requerida, à dotação de RFAI decorrente de outras aquisições realizadas pela Requerente com uma vedação, arranjos exteriores e jardim, área e equipamento social, mobiliário, letreiro com as marcas dos produtos produzidos, lavadora e aspiradora de pavimentos e bebedouro em ferro.

§3.1.3.1 Aquisições com vedação, arranjos exteriores e jardim

- 99.** Nos RIT de 2016 e 2017, a Requerida desconsiderou, como aplicações relevantes para efeitos do RFAI, os investimentos realizados pela Requerente com a vedação, arranjos exteriores e jardim, os quais encontram-se titulados por faturas emitidas pelo fornecedor O..., Lda., por considerar que os mesmos não se enquadram no âmbito do disposto na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.
- 100.** No ano de 2016, os encargos incorridos pela Requerente com a vedação, arranjos exteriores totalizaram o montante de € 159.228,32, ao passo que, no ano de 2017, os encargos suportados pela Requerente com arranjos exteriores, a vedação e o jardim ascenderam ao montante de € 33.869,05.
- 101.** Ora, além da norma mencionada pela Requerida nos RIT não conter uma menção expressa a este tipo de encargos, certo é que, atenta à prova produzida nos autos, a Requerente não efetuou prova bastante, em conformidade com o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, da relevância desses gastos para efeitos do aumento da sua capacidade produtiva.
- 102.** Nestes termos, não ficando demonstrado que as referidas aquisições constituem aplicações relevantes para efeitos de fruição do RFAI, nos termos da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos nos atos de liquidação impugnados.

§3.1.3.2. Aquisições com área e equipamentos sociais

- 103.** No RIT de 2016, a Requerida entendeu que as aquisições efetuadas pela Requerente junto do fornecedor O..., Lda. relacionadas com a área social, no montante de € 28.771,97,

encontravam-se expressamente excluídas das aplicações relevantes no âmbito do RFAI, nos termos da subalínea v) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

104. Recorrendo à mesma norma legal, a Requerida, no RIT de 2017, também desconsiderou a aquisição efetuada pela Requerente junto do mesmo fornecedor, no montante de € 708,40, relacionada com a aquisição de eletrodomésticos para o refeitório e para a copa dos escritórios.
105. Atento ao disposto na norma legal mencionada pela Requerida em ambos os RIT, a mesma expressamente exclui do âmbito das aplicações relevantes para efeitos de fruição do RFAI, as aquisições de equipamentos sociais.
106. Nestes termos, em conformidade com tal norma legal, não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos nos atos de liquidação impugnados.

§3.1.3.3. Mobiliário

107. No RIT de 2016, a Requerida desconsiderou, como aplicação relevante para efeitos do RFAI, os encargos incorridos pela Requerente com a aquisição, junto do fornecedor O..., Lda., de mobiliário no montante de € 15.567,53, titulada pela fatura n.º 89/2016, em face do disposto na subalínea v) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.
108. O mobiliário, ainda que adstrito ao projeto global de investimento da Requerente subordinado ao aumento da capacidade produtiva, encontra-se efetiva e expressamente excluído das aplicações relevantes no âmbito do RFAI, nos termos da subalínea v) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.
109. Nestes termos, em conformidade com esta norma legal, não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos nos atos de liquidação impugnados.

§3.1.3.4. Letreiro com as marcas dos produtos produzidos

- 110.** No RIT de 2016, a Requerida desconsiderou, como aplicação relevante para efeitos do RFAI, a aquisição realizada pela Requerente junto do fornecedor Atelier P..., Lda., no montante de € 6.500,00, alusiva ao fornecimento e montagem de letras 3D “A... + TUOZI + ByA...” com iluminação direta por meio de *leds*, por não contribuir para o aumento da capacidade produtiva da Requerente.
- 111.** Ora, atenta à prova produzida nos autos, a Requerente não efetuou prova bastante, em conformidade com o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, da relevância desse gasto para efeitos do aumento da sua capacidade produtiva.
- 112.** Nestes termos, não ficando demonstrado que a referida aquisição constitui uma aplicação relevante para efeitos de fruição do RFAI, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 e da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos nos atos de liquidação impugnados.

§3.1.3.5. Aquisição de uma lavadora e aspiradora de pavimentos

- 113.** No RIT de 2016, a Requerida considerou que o gasto no montante de € 4.600,00 incorrido pela Requerente com a aquisição de uma lavadora e de uma aspiradora de pavimentos ao fornecedor Q..., S.A., titulada pela fatura n.º 2016A15/2781, não constitui uma aplicação para efeitos do RFAI, por não ter relação com o aumento da capacidade produtiva da Requerente.
- 114.** Ora, atenta à prova produzida nos autos, a Requerente não efetuou prova bastante, em conformidade com o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, da relevância desse gasto para efeitos do aumento da sua capacidade produtiva.
- 115.** Nestes termos, não ficando demonstrado que a referida aquisição constitui uma aplicação relevante para efeitos de fruição do RFAI, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º

do CFI, não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos nos atos de liquidação impugnados.

§3.1.3.6. Aquisição de bebedouro

- 116.** No RIT de 2017, a Requerida desconsiderou, como aplicação relevante para efeitos do RFAI, a aquisição pela Requerente de um bebedouro em ferro, no montante de € 199,00, efetuada junto do fornecedor S... Lda., titulada pela fatura n.º 2170279, em face do disposto na subalínea v), da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.
- 117.** Atento ao disposto na norma legal mencionada pela Requerida neste RIT, a mesma expressamente exclui do âmbito das aplicações relevantes para efeitos de fruição do RFAI, as aquisições de equipamentos sociais.
- 118.** Nestes termos, em conformidade com tal norma legal, não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos nos atos de liquidação impugnados.

§3.1.3.7. Equipamento informático e papelaria

- 119.** No RIT de 2017, a Requerida considerou que as aquisições de equipamentos informáticos correspondentes a *switch*, UPS, computador, sistema de cópias de segurança e computador, bem como de uma papelaria, efetuadas pela Requerente junto do fornecedor T... SA., no montante de € 10.347,02, não constituíam aplicações relevantes para efeitos de fruição do RFAI, por não contribuírem para o aumento da capacidade produtiva da Requerente.
- 120.** Ora, atenta à prova produzida nos autos, a Requerente não efetuou prova bastante, em conformidade com o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, da relevância desse gasto para efeitos do aumento da sua capacidade produtiva.

121. Nestes termos, não ficando demonstrado que as referidas aquisições constituem uma aplicação relevante para efeitos de fruição do RFAI, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 97/2015 e da alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC, não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos nos atos de liquidação impugnados.

§3.1.3.8. Reparação de equipamento

122. No RIT de 2017, a Requerida desconsiderou, como aplicação relevante para efeitos do RFAI, o investimento no montante de € 3.900,00 efetuado pela Requerente correspondente à “*Reparação de equipamento. Reparação da refrigeração da base pebble*”, realizada pelo fornecedor U..., Lda., titulada pela fatura n.º FT2017A12/20, por estar em causa a reparação de um ativo e não a aquisição de um ativo em estado novo.

123. À luz do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI, apenas pode considerar-se como elegível como aplicação relevante para efeitos do RFAI, a aquisição de ativos em estado novo.

124. Atento ao disposto nesta norma legal, não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos nos atos de liquidação impugnados.

§4. Síntese respeitante às correções efetuadas pela Requerida alusivas ao RFAI

125. Do supra exposto considera-se que o entendimento da Requerida segundo o qual o investimento efetuado pela Requerente não se enquadra na tipologia de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, padece de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de Direito, decorrente da incorreta aplicação do conceito de “investimento inicial” previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, e no artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a), do RGIC.

126. Dever-se-ão apenas se manter as correções efetuadas pela Requerida nos RIT de 2016 e 2017 relativas a despesas realizadas pela Requerente com aquisições referentes à vedação, arranjos exteriores e jardim, área e equipamento social, mobiliário, letreiro com as marcas dos produtos produzidos, lavadora e aspiradora de pavimentos e bebedouro em ferro, no montante global de € 263.631,29, conforme quadro abaixo:

Correções s	2016	2017
<i>arranjos exteriores</i>	159 228,32 €	33 869,05 €
<i>área social</i>	28 711,97 €	708,40 €
<i>mobiliário</i>	15 567,53 €	
<i>letreiro</i>	6 500,00 €	
<i>lavadora</i>	4 600,00 €	
<i>equipamento informático</i>		10 347,02 €
<i>reparação de equipamento</i>		3 900,00 €
<i>bebedouro</i>		199,00 €
total	214 607,82 €	49 023,47 €

127. Perante esta decisão, caberá à Requerida restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade de que padecem os atos de liquidação em causa não tivesse sido praticada, em conformidade com o artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e artigo 100.º, da LGT.

VI. DECISÃO

Termos em que se decide, com base nos fundamentos enunciados supra:

- Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, declarar a ilegalidade e a anulação parcial dos atos de liquidação de IRC e respectivos juros compensatórios n.ºs 2024 ... e 2024..., referentes aos exercícios de 2016 e 2017, e bem assim da decisão de indeferimento exposto da reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2025...;
- Condenar a Requerida a, em conformidade com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, praticar os actos consequentes à condenação do pedido anterior;

- c) Condenar Requerente e Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção do respectivo decaimento.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **604.956,05** (seiscentos e quatro mil, novecentos e cinquenta e seis euros e cinco cêntimos) nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força das e alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas, em € **9.180,00**, dos quais € 8.630,00 a cargo da Requerida e € 550,00 a cargo da Requerente, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, na proporção do decaimento, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT, e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de maio de 2026

Carla Castelo Trindade (na qualidade de Árbitro Presidente)

Pedro Guerra Alves

António Cipriano da Silva (relator)