

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 740/2025-T

Tema: IRC – RFAI; Investimento inicial; suspensão do processo

SUMÁRIO:

A análise da elegibilidade do investimento ‘inicial’, na modalidade de aumento da capacidade de produção, deve ser feita casuisticamente, com base na demonstração do nexo causal com os objetivos pré-existentes para aumento da sua capacidade de produção, cumprindo o efeito de incentivo em que assenta o RFAI, potenciando o crescimento do negócio pelo sentido aditivo inerente aos investimentos efetuados.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Ana Rita do Livramento Chacim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular decide no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, LDA, com o NIPC ..., com sede em ..., ...-... ..., ... (doravante designado por “a Requerente”), nos termos do disposto do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), requereu a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA (doravante, “Requerida” ou “AT”).

2. Constitui pretensão da Requerente a pronúncia deste Tribunal sobre a liquidação de IRC de 2019, com o n.º 2024 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., de onde resultou um valor total a pagar de € 55.883,34 (cinquenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e três euros e trinta e quatro cêntimos), e sobre a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... .
3. A Requerente juntou 9 documentos, tendo sido requerida prova testemunhal.
4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 21.08.202, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada nessa data a AT.
5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou a árbitra do Tribunal Singular, aqui signatária, que comunicou a aceitação do encargo, nos termos legalmente previstos.
6. Em 07.10.2025, as partes foram devidamente notificadas da designação do árbitro, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
7. Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 27.10.2025, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a AT, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.
8. Em 27.10.2025 foi proferido o despacho previsto no artigo 17.º do RJAT, mandando-se notificar a AT para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar Resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
9. Em 02.12.2025 a Requerida apresentou a Resposta, juntando aos autos o respetivo processo administrativo em 21.01.2026 e 29.01.2026.
10. Em 06.02.2026 foi proferido despacho deste Tribunal, determinando-se a notificação da Requerente para, sobre a audição das duas testemunhas indicadas «(...) indicar os pontos da

matéria de facto alegada que o justificariam, nem a razão de ciência que estas poderia aportar para o seu esclarecimento, deve a Requerente suprir tais omissões no prazo de 10 dias.»

11. Em 20.02.2026 foi apresentado requerimento em resposta ao despacho de 06.02.2026, com a indicação da matéria de facto que justifica a audição de testemunhas arroladas.
12. Por despacho de 04.03.2026 deste Tribunal, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi agendada, para efeitos de inquirição das testemunhas indicadas, para o dia 20 de março de 2026, pelas 15 horas.
13. No dia 20 de março de 2026, a AT requereu ao Tribunal que *«Deverá ser dada sem efeitos a inquirição de testemunhas agendada, atenta a sua manifesta inutilidade para os autos, designadamente por incidirem sobre factos relativos a investimentos de 2019 que não foram objeto de qualquer correção pela AT, sendo, por isso, completamente alheios ao thema decidendum dos presentes autos.»*
14. Por despacho de 23.03.2026 deste Tribunal, determinou-se que *«Tendo em consideração, i. O requerimento apresentado pela Requerida a 20.03.2026, no qual é suscitada matéria de exceção; ii. A manutenção da realização da reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária- RJAT, tendo sido promovida a respetiva audição de testemunhas; Determina-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para, no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias, apresentarem alegações finais escritas, formulando expressamente as respetivas conclusões.»*
15. Por despacho de 14.04.2026 deste Tribunal determinou-se que *«Uma vez que a decisão final está em preparação, mas ainda não concluída, tendo em conta a tramitação processual verificada, correndo prazo para alegações finais escritas, prorroga-se por dois meses o prazo para emissão e notificação daquela, usando da prerrogativa prevista no artigo 21.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária- RJAT. Notifiquem-se as Partes.»*
16. As partes apresentaram as respetivas alegações finais no dia 27.04.2026.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

II.1. Causa de pedir da Requerente

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de IRC identificado, o seguinte:

17. A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2023..., por referência ao IRC referente ao período de 2019, nomeadamente no que respeita à sua elegibilidade para usufruir de determinados benefícios fiscais decorrentes do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (doravante “RFAI”).
18. Salaria que foi igualmente objeto de procedimentos inspetivos incidentes sobre o IRC dos anos de 2016 a 2018, tendo apresentado reclamação graciosa sobre as liquidações adicionais consequentes e pedido arbitral sobre a decisão de indeferimento sofrida.
19. Com referência ao procedimento inspetivo sobre o IRC de 2019, explica que resultaram do respetivo Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), correções à matéria tributável no valor de € 48.707,64. Consequentemente, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2024...e da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., das quais resultou o montante total a pagar de € 55.883,34, aqui controvertido.
20. Em síntese, é alegado pela Requerente mostrar-se verificada a falta de fundamentação do RIT, especificadamente sobre a falta de junção das telas e plantas, e erro nos pressupostos quanto à elegibilidade dos investimentos em RFAI, a saber:
 - 20.1. Tendo sido questionada pela AT, a elegibilidade das obras realizadas no pavilhão industrial da Requerente, entendendo a AT que as telas finais do armazém que recebeu da Câmara Municipal de ... são idênticas às telas e plantas antes do incêndio do armazém, alega a Requerente que nunca teve a oportunidade de analisar esses elementos e integrá-los na sua defesa. Ou seja, em momento algum a AT disponibilizou à Requerente os elementos recebidos da Câmara Municipal de ..., pelo que entende encontrar-se verificada a falta de elementos no RIT, nos termos do artigo 62.º, n.º 3, alínea i), do RCPITA. o que significa que o RIT se encontra ferido de ilegalidade, por falta de fundamentação.
 - 20.2. Com respeito à matéria de direito, expõe que as correções resultantes do RIT dizem respeito ao cumprimento, por parte da Requerente, do RFAI, previsto nos artigos 22.º

e seguintes, do Código Fiscal do Investimento, e legislação conexas (Portaria n.º 297/2015), pelo qual se permite uma dedução à coleta de IRC de uma percentagem do valor das aplicações relevantes efetuadas.

20.3. Neste âmbito, clarifica que o artigo 2.º, parágrafo 49, do RGIC, bem como o artigo 4.º, n.º 2, do CFI, e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, apenas exige, quanto à elegibilidade do investimento para o âmbito do RFAI, que os investimentos estejam relacionados com aumento da capacidade de um estabelecimento existente. Por aumento da capacidade de um estabelecimento existente deve ser interpretado como um aumento da sua capacidade de produção, não se exigindo necessariamente, por exemplo, um aumento da dimensão do estabelecimento. Desta forma, basta a relação desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva para assegurar a elegibilidade dos mesmos em sede de RFAI.

20.4. Entendendo ainda que as normas relativas a benefícios fiscais devem ser interpretadas em sentido estrito, significa que, na ausência de menção expressa à exclusão dos investimentos de substituição no âmbito do aumento da capacidade de produção, nada impede que os mesmos não possam ser considerados como elegíveis para efeitos do RFAI.

20.5. A Requerente realizou, em 2016, um investimento em obras no seu pavilhão industrial, no valor total de 794.644,89 €, sobre o qual entende a AT que o investimento referente às obras foi um investimento de mera substituição, e não de expansão da capacidade do estabelecimento.

20.6. Fazendo referência à ocorrência de um incêndio, a Requerente clarifica que já em 2014, havia comunicado a realização de obras no pavilhão industrial, tendo submetido as respetivas plantas e Declaração Modelo 1. Alega que tais documentos não correspondem à realidade do atual pavilhão, exatamente pelas alterações decorrentes da ocorrência do incêndio no pavilhão industrial da Requerente, as quais, acabariam por alterar a configuração de forma relevante, alterando a área bruta privativa. A Requerente quase duplicou a sua área bruta privativa, tal significa que, apesar de a área de implantação e a área bruta de construção do edifício terem permanecido inalteradas,

a mesma passou a dispor de uma área produtiva claramente superior à anterior, o que lhe permite ter mais máquinas associadas ao processo produtivo, nas suas diferentes fases, e que, naturalmente, aumenta a sua capacidade de produção, em comparação com a anterior.

20.7. Nestes termos, alega ter efetuado, em 2016, um conjunto de investimentos em maquinaria e equipamentos diversos, com vista a aumentar a capacidade de produção do estabelecimento, identificando a listagem dos mesmos. O que aconteceria igualmente em 2019. Mantendo a AT o seu entendimento de que os investimentos efetuados não seriam elegíveis por se tratar de meros investimentos de substituição, e não de investimentos para o aumento da capacidade do estabelecimento, alega a Requerente que, apesar de alguns equipamentos terem sido substituídos devido ao incêndio, salienta que os novos equipamentos são de funcionamento mais rápido e logo mais eficiente. O que determina um aumento da capacidade de produção, visível no aumento do volume de negócios.

21. Nestes termos, entende que deverá anulada a liquidação de IRC ora controvertida resultante das correções do RIT, por se encontrar ferida de ilegalidade, por vício de violação de lei e erro sobre os pressupostos de facto. Vício que se transmite para a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a manteve na ordem jurídica.

II.2. Resposta da Requerida

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua Resposta, alegando, em síntese, o seguinte.

22. A título prévio, explicita que não foram efetuadas quaisquer correções ao valor da dotação do período de 2019, declarado pela própria Requerente, no montante de €210.000,00, correspondente a investimento relevante para efeitos de RFAI no total de €840.000,00. Assim, a AT não pôs em causa, não alterou, nem corrigiu a dotação respeitante ao exercício de 2019.
23. Sobre a falta de fundamentação do RIT, especificadamente sobre a falta de junção das telas e plantas, alega que os serviços de inspeção verificaram junto do serviço de finanças de..., precisamente a Modelo 1 do IMI, entregue pelo sujeito passivo antes do incêndio e a declaração Modelo 1 do IMI após o incêndio.
24. Sublinha que o prédio em questão manteve todas as áreas inalteradas e que tal informação foi obtida no âmbito da entrega da modelo 1 do IMI por parte da Requerente, após incêndio, que teve como base as informações inscritas pela própria Requerente e nos termos do artigo 128.º do Código do IMI, dos elementos remetidos, em sede de colaboração, pela Câmara de..., que envia os documentos (designados no artigo 128.º do CIMI) diretamente para o serviço de finanças, para que seja possível a AT fazer a avaliação.
25. Mais, quer na fase inspetiva, quer na fase procedimental, a Requerente não exerceu o seu direito de audição.
26. Rejeita o argumento de falta de junção de elementos disponibilizados no âmbito da avaliação despoletada por si, para “tentar” imputar vícios ao procedimento inspetivo, quando na realidade foi ela própria que apresentou a modelo 1 do IMI e aceitou a avaliação do imóvel.
27. Sobre o erro nos pressupostos de facto e de direito, quanto à elegibilidade dos investimentos em RFAI, em concreto, no sentido de saber se os investimentos efetuados preenchem todos os requisitos legais para a utilização do benefício fiscal previsto no regime

constante do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, do Código Fiscal de Investimento (CFI), para efeitos do RFAI,

- 27.1. Começa por salientar a necessidade de reconstrução das instalações e a aquisição dos novos equipamentos devido ao incêndio ocorrido a 15.11.2015.
- 27.2. Enquanto a Requerente sustenta que os investimentos efetuados não se limitaram à reposição de bens destruídos, mas implicaram aumento da capacidade produtiva da empresa, enquadrando-se, por isso, no conceito de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, a AT entende que só há aumento da capacidade quando se verifique adição de meios produtivos novos, não mera reposição.
- 27.3. Na exposição do seu entendimento, ressalva a natureza excecional dos benefícios fiscais, os quais constituem derrogações ao regime normal de tributação – a chamada «*tributação-regra*», admitidas perante a identificação de objetivos extrafiscais.
- 27.4. Continua a sua exposição no sentido de densificar o conceito de *investimento inicial*, em concreto, a questão de saber se se admite investimento de substituição, socorrendo-se de diferentes decisões proferidas por Tribunais a funcionar no CAAD.
- 27.5. No que respeito ao investimento produtivo, ou é investimento de substituição, de expansão ou de inovação, sendo que, o conceito de investimento inicial apenas contempla os dois últimos, ou seja, investimento que crie ou aumente capacidade de produção (expansão) ou investimento que concretize uma alteração fundamental do processo de produção global, em resultado de uma inovação (inovação ou modernização). Não contemplando, por tal motivo, o investimento de substituição.
- 27.6. Entende assim que o investimento de substituição só pode ser considerado como investimento inicial se operar uma alteração fundamental de um processo global de produção, de todo o processo de produção e não só de ativos isolados.
- 27.7. Salienta que se deveu ao incêndio ocorrido a 15.11.2015, o qual destruiu as instalações e o processo produtivo da Requerente, a necessidade de construir novas instalações e adquirir equipamentos e maquinaria, concluindo, desta forma, que estamos perante a

aquisição de equipamentos e obras de reconstrução necessários para retomar a atividade e a produção destruídas pelo incêndio ocorrido.

- 27.8. No âmbito deste benefício fiscal, cabe ao sujeito passivo demonstrar que o investimento se enquadra na tipologia de investimento inicial por ele definida, impondo-se, face ao ónus da prova que sobre ele impende, que estabeleça um nexo de causalidade entre o investimento realizado e o objetivo prosseguido de “aumento da capacidade produtiva da unidade industrial”, designadamente, demonstrando a capacidade instalada antes e após projeto.
- 27.9. Ora, conforme fundamentos expostos no RIT, tal não foi feito, não bastando dizer que o investimento “aumentou a capacidade instalada”, sem efetuar qualquer demonstração.
- 27.10. Observado o enquadramento de direito comunitário em que assenta o RFAI, sendo um regime de auxílios com finalidade regional e âmbito sectorial, o mesmo apenas é aplicável relativamente a investimentos iniciais, considerando-se como tais, um investimento em ativos corpóreos ou incorpóreos relacionado com 4 tipologias: i) a criação de um novo estabelecimento, ii) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, iii) a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou iv) uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.
- 27.11. Não pode, pois, confundir-se com mera substituição ou atualização (sem ser alteração global) da unidade produtiva existente, ainda que permita ganhos de eficiência ou mesmo aumentos marginais de capacidade, sob pena de ser ilegalmente convertido num mero auxílio ao funcionamento, *i.e.*, para compensar custos normais da atividade sem a incrementar (investimentos que teria sempre que fazer, devido a desgaste, obsolescência, *etc*).

27.12. Alega que a Requerente não fez qualquer prova que o aumento do volume de negócios tenha resultado da aquisição dos novos equipamentos em 2019, podendo existir outras causas justificativas.

28. Solicita a dispensa da prova testemunhal, devendo o pedido arbitral ser julgado improcedente.

II.3. ALEGAÇÕES FINAIS

As Partes pronunciaram-se em sede de alegações finais escritas, explicitando e reiterando os entendimentos apresentados.

29. A AT vem salientar que a liquidação adicional de IRC do exercício de 2019 não se fundou em qualquer desconsideração dos investimentos efetuados nesse ano, mas exclusivamente na correção da dotação RFAI reportada no exercício de 2016 e (indevidamente) utilizada no ano de 2019. Desta forma, sublinha que:

29.1. Inexistiram quaisquer correções, em sede de RFAI, efetuadas aos investimentos realizados/adquiridos pela Requerente no ano de 2019, como decorre de forma cristalina do ponto IV.4.1 do Relatório de Inspeção (RIT) referente à OI2023... .

29.2. O ponto central do litígio, *i.e.*, a correção efetuada pela AT no exercício de 2019 não incidiu sobre a elegibilidade material dos investimentos de 2019, mas da correção reporte da dotação do RFAI de 2016, utilizada em 2019. Como foi confirmado pela testemunha da Requerida, a correção refletida na liquidação impugnada respeitou apenas à dotação RFAI de 2016, cuja manutenção em 2019 foi indevidamente reportada pelo sujeito passivo.

29.3. Salaria ainda que, é facto não controvertido que a Requerente foi alvo de correções ao RFAI 2016, bem como aos exercícios de 2017 e 2018, como menciona nos artigos 2.º e 3.º PPA, as quais se encontram a ser discutidas em sede do processo arbitral n.º 631/2025-T.

29.4. Conclui pela procedência da exceção de falta de objeto no que diz respeito aos investimentos efetuados no ano de 2019, subsidiariamente, por se tratar de matéria

sobre a qual o tribunal não se pode pronunciar, já que a liquidação aqui em dissídio encontra-se claramente numa situação prejudicial em relação ao exercício de 2016, no que concerne aquisições qualificadas em RFAI no ano de 2016, estando vedado ao Tribunal pronunciar-se enquanto não haja decisão transitada em julgado do processo arbitral n.º 631/2025-T. ou caso assim não se entenda: c) PARA TANTO, Deverá a instância ser suspensa até ser proferida decisão no âmbito do processo 631/2025T.

30. Tendo reafirmado a sua posição inicial, a Requerente entende ainda que a AT alterou o pedido formulado na contestação apresentada no PA, o que não lhe era permitido. Não obstante, clarifica que:

30.1. Impugnou a liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 2019, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e de direito da liquidação.

30.2. Não há qualquer fundamento para a desconsideração dos investimentos realizados em 2016 e em 2019; sendo inequívoco que o fundamento das correções efetuadas na liquidação impugnada, assenta na desqualificação das aquisições qualificadas em RFAI no ano de 2016.

30.3. Defende que, a verificar-se a existência de causa prejudicial, com base na decisão a proferir no Processo n.º 631/2025 T (a correr termos no CAAD) – o que afasta -, apenas poderia estar em causa a suspensão da instância e nunca a absolvição do pedido ou da instância requeridas pela AT. Neste sentido, entende que, neste processo, está em causa o exercício de 2019 e naqueloutro processo estão em causa os exercícios de 2016, 2017 e 2018, pelo que, ainda que venham a ser anuladas ou mantidas as liquidações referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018 essa anulação não se refletirá na anulação da liquidação de 2019, em causa neste processo.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumprе atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- a. A Requerente desenvolve a sua atividade principal com a CAE principal 31091 - Fabricação de mobiliário para outros fins – *cf. cópia da certidão permanente “PA – RIT _Parte5”* - essencialmente mobiliário em madeira para fins domésticos para revenda maioritariamente no mercado comunitário (nomeadamente na França e Alemanha) – *cf. cópia do RIT constante do “PA – Relatório de Inspeção”, não controvertido;*
- b. Ocorrência de um incêndio em 15.11.2015, o qual destruiu as instalações da Requerente – *não controvertido;*
- c. Submissão da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, referente ao período de 2019, com a Identificação 1 ...– *cf. cópia do anexo D da declaração, constante do “PA – RIT _Partel”.*

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA		DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS		IRC MODELO 22											
Comprovativo de Entrega da Declaração Modelo 22 Via Internet															
Ano		2020		<i>Elementos para validação do Comprovativo</i>											
Identificação da Declaração		<input type="text"/>		N.º de Contribuinte: <input type="text"/>											
Data de Receção		2020-05-20		Cód. Validação: <input type="text"/>											
Para validar este comprovativo acesse ao site www.portaldasfinancas.gov.pt , opção "Serviços>Outros Serviços>Validação de Documento" e introduza o n.º de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a este comprovativo.															
PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO															
01		1		2											
De		2019-01-01		a											
		2019-12-31		2019											
074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06															
744	NIF da soc. Individual (RETGS)	01	Diploma	02	Período a que respeita o benefício	03	Saldo caducado	713	Saldo não deduzido no período anterior	714	Dotação do período	715	Dedução do período	716	Saldo que transita para período seguinte
		742	2016					221.234,08				48.707,64		172.526,44	
		TOTAL				0,00		221.234,08		210.000,00		97.415,28		333.818,80	

- d. Apresentação do documento exigido pelo artigo 7.º (n.º1, al.a)) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, referente ao período de 2016, com data de 20.05.2020, contendo a

quantificação dos benefícios fiscais, para efeitos de inclusão no processo de documentação fiscal, incluindo os objetivos inerentes ao investimento e as aquisições efetuadas para aumentar a capacidade de produção – *cf. cópia constante do PPA como Documento n.º 1.*

a) Descrição do investimento inicial, objetivos, áreas de intervenção e enquadramento do mesmo nas tipologias da regulamentação

Após o incêndio em novembro de 2015, a LBF ficou com as suas instalações e processo produtivo destruídos.

Pelo que se verificou a necessidade de construir novas instalações e adquirir equipamentos de modo a aumentar a capacidade produtiva e diversificar os seus produtos.

Os objetivos propostos:

- Investimento visa criar condições para desenvolver novas linhas de produtos e aperfeiçoar o fabrico dos já existentes.
- Fomentar a inovação e o design de forma a provocar tendências;
- Consolidar a base exportadora da empresa, para que em 2020 se mantenha entre os 85% e os 95% do volume total de vendas;
- Duplicar o volume de negócios a médio prazo;
- Investimento no ano 2016 e 2017 em análise e projeto de forma a adaptar as instalações para um layout adequado e remodelar e ampliar as instalações;
- Investimento na aquisição de máquinas inovadoras;
- Adequar os investimentos nas instalações e em máquinas e equipamentos, com base em estudos de performance energética, por forma a permitir maior racionalidade energética.

- e. Apresentação do documento exigido pelo artigo 7.º (n.º1, al.a)) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, referente ao período de 2019, contendo a quantificação dos benefícios fiscais, para efeitos de inclusão no processo de documentação fiscal, incluindo as aquisições efetuadas tendo com o objetivo aumentar a capacidade de produção – *cf. cópia do 'DOSSIER RFAI 2019' constante do "PA – RIT _Parte2"*.
- f. Em 12.05.2023, a Requerente foi notificada do início do procedimento externo de inspeção, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2023..., por referência ao exercício de 2019, em sede de IRC - *cf cópia da respetiva Carta Aviso constante do "PA – RIT _Parte1;*
- g. Notificação do Pedido de elementos e/ou prestação de esclarecimentos emitido pelos SIT da DF do Porto, ao abrigo do princípio da colaboração, no âmbito do procedimento

externo de inspeção ao exercício de 2019, incluindo, os respeitantes aos investimentos qualificados para efeitos do RFAI nos anos de 2016 a 2019 (incluindo pedido de prorrogação do prazo para resposta pela aqui Requerente, definindo-se o dia em 23.10.2023 como data-limite) - *cf respectivas cópias constantes do “PA – RIT _Parte I”*;

h. Apresentação de resposta da Requerente ao pedido de esclarecimentos, com data de 20.10.2023 - *cf respetiva cópia constante do “PA – RIT _Parte I”*; incluindo:

5. O investimento contemplou o aumento da capacidade da unidade fabril, quer em termos de área, contemplando uma otimização e organização do espaço, bem como a aquisição de duas novas linhas de produção.
6. A empresa aumentou assim a sua capacidade produtiva, ou seja, a sua capacidade de resposta.
7. A título exemplificativo, apresenta-se abaixo uma tabela com evolução do indicador LEAD TIME Marcenaria de 2019 a 2023 relativamente ao mercado Alemão (ou seja, o tempo médio de produção de uma encomenda desde o início do corte ao fim da marcenaria, material pronto para pintar).

	Lead Time Marcenaria em dias	Δ	Valor GX
2019 Média	19,03		259 460,00 €
2020 Média	13,23	-30%	748 994,00 €
2021 Média	12,10	-8%	508 328,00 €
2022 Média	10,80	-11%	625 981,00 €
2023 Média	9,28	-14%	380 425,00 €

8. Esta tabela demonstra que o tempo de produção diminuiu e, conseqüentemente, a empresa consegue produzir mais quantidades no mesmo tempo.
9. Quanto à criação de postos de trabalho, o sujeito passivo enviou através da área reservada um documento com a evolução dos números de colaboradores e identificação dos postos de trabalho criados entre 2016 e 2019.
10. Relativamente ao pedido do ponto 2 da notificação, o sujeito passivo envia todos os documentos solicitados através da área reservada.
11. Quanto ao ponto 3 do pedido - *layoff* derivado do incêndio – informa-se que o mesmo vigorou entre 16 de novembro de 2015 e 15 de novembro de 2016, tendo sido efetuados levantamentos parciais durante este período mediante as necessidades que iam surgindo.

i. Notificação da prorrogação do prazo para a conclusão do procedimento externo de inspeção, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2023..., estimando-se a conclusão no dia 12.03.2024. *cf cópia constante do “PA – RIT _Parte I”*;

- j. Emissão do Relatório de Inspeção Tributária (2016) com parecer emitido a 09.02.2024 – cf. *Cópia junta ao PPA como Documento n.º1*;
- k. Emissão do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (2019), com parecer emitido a 27.02.2024 – cf. *cópia constante do “PA – RIT _Parte4”*;
- l. Emissão do Relatório de Inspeção Tributária (2019) com parecer emitido a 29.02.2024 – cf. *Cópia junta ao PPA como Documento n.º2*; e junto ao PA, concluindo que:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

Das análises efetuadas aos documentos que suportam as aquisições qualificadas em RFAI no ano de 2016, identificam-se investimentos de mera substituição que conforme factos e fundamentos relatados no âmbito da ordem de serviço respetiva (OI2023[]), são inelegíveis em RFAI, com reflexos na correção da respetiva dotação declarada pelo SP, conforme síntese infra:

Ano	Descrição	Valor declado	Correção	Valor corrigido
2016	Valor do Investimento	1.251.376,02 €	-1.251.376,02 €	0,00 €
	Valor da dotação	250.575,20 €	-250.575,20 €	0,00 €

Consequentemente, impõem-se os seguintes ajustamentos aos valores declarados no quadro 074 do Anexo D (Benefícios Fiscais) e quadro 10 (Cálculo do imposto) da Modelo 22 do IRC do período de tributação de 2019:

Quadro 074 do Anexo D da Mod. 22 – Benefícios Fiscais			
Descrição	V. declarado	Correção	V. corrigido
Saldo não deduzido no período anterior – campo 713	221 234,08	-221 234,08	0,00
Dotação do período – campo 714	210 000,00	0,00	210 000,00
Dedução do período – campo 715	97 415,28	-48 707,64	48 707,64
Do ano 2016	48 707,64	-48 707,64	0,00
Do ano 2019	48 707,64	0,00	48 707,64
Saldo que transita para os períodos seguintes – campo 716	333 818,80	-172 526,44	161 292,36
Do ano 2016	172 526,44	-172 526,44	0,00
Do ano 2019	161 292,36	0,00	161 292,36

- Quanto aos postos de trabalho criados, relativamente à média do ano 2015 (ano pré-projeto) verifica-se que em dezembro/2019 ocorreu um aumento do n.º trabalhadores para 60 face à média de 2015 (50,17).

Resumidamente nas declarações Modelo 22/IRC dos anos 2016 a 2020, foram declarados os seguintes valores (em euros):

Exercício	2016	2017	2018	2019	2020
Volume Negócios	2 670 958,78	2 577 210,34	3 251 388,57	3 544 768,33	3 092 684,88
Res. Líquido Período	298 435,15	57 386,82	50 948,09	430 089,60	25 503,96
Lucro Tributável	79 279,66	60 909,70	54 761,17	466 739,44	
Prejuízo Fiscal					-16 128,18
Deduções (Prejuízos)					
Matéria Coletável	79 279,66	60 909,70	54 761,17	466 739,44	0,00
Coleta	16 048,73	12 191,04	10 899,85	97 415,28	0,00
Deduções à Coleta	16 048,73	12 191,04	10 899,85	97 415,28	0,00
Derrama Municipal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tribut. Autónomas	2 515,53	1 275,76	2 210,62	2 005,01	2 072,40

- m. Notificação da liquidação de IRC n.º 2024 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., das quais resultou um montante a pagar de 55.883,34 € - *cf. cópia junta ao PPA como Documento n.º 3.*
- n. A Requerente não procedeu ao pagamento do imposto liquidado – *facto não controvertido.*
- o. Apresentação de requerimento de prestação de garantia, referente às liquidações adicionais de IRC dos períodos de exercícios de 2017 e 2018 (n.º 2024..., n.º 2024 ... e n.º 2024...- *cf. cópia junta ao PPA como Documento n.º 4.*
- p. Submissão de reclamação graciosa, com o n.º ...2024... – *cf. Cópia junta ao PPA como Documento n.º 5.*
- q. Notificação para exercício de audição prévia sobre o projeto de indeferimento da reclamação graciosa, pelo ofício n.º 2025..., de 28.03.2025 - *cf. Cópia junta ao PPA como Documento n.º 6.*
- r. A Requerente não exerceu o direito de audição prévia – *não controvertido.*
- s. Notificação da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, pelo ofício n.º 2025..., de 14.05.2025 - *cf. Cópia junta ao PPA como Documento n.º 7.*
- t. A Requerente foi entidade beneficiária do Programa Operacional (Norte 2020), na Tipologia de Investimento: (CP 754) - 002 - Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente *cf. cópia constante do “PA – RIT _Parte5”*

NORTE2020

PROGRAMA OPERACIONAL REGIONAL DO NORTE

<https://norte2020.pt/projetos- aprovados-tamega-sousa>

Data da última atualização: 2018/04/30
N.º Projetos Aprovados: 4.948
Investimento Elegível: 2.692.680.210,87 EUR
Apoio NORTE 2020: 1.773.396.304,81 EUR

Código do Projeto	Nome do Beneficiário	Nome da Operação	Investimento Elegível	Fundo Aprovado	Concelhos	Taxa
NORTE FEDER	A...	LDA	Aumento da capacidade de um estabelecimento e diversificação da sua produção com produtos inovadores	2 570 384,61 €	1 927 788,46 €	75%

- u. Os investimentos em infraestruturas e equipamentos realizados em 2016 e até 2019, enquadram-se nos objetivos da Requerente para aumento da sua capacidade de produção – *cf. descrição efetuada pela Testemunha B... (Chefe de Secção)*;
- v. A Testemunha C... (marceneiro) confirmou as alterações incrementais introduzidas no processo de produção, quer pelas modificações físicas, quer pelos equipamentos adquiridos.
- w. O pedido de pronúncia arbitral foi efetuado no dia 20.08.2025 e aceite em 21.08.2025.

Factos não provados

Não se provou exatamente os investimentos que não se integravam no conceito de investimento inicial e não correlação com o aumento da capacidade produtiva.

Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – *cf. n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável ex vi al. a) e e) do n.º 1, do art. 29.º do RJAT.*

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, para além do reconhecimento de factos não controvertidos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos com o pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida, da prova testemunhal produzida e dos demais documentos juntos e constantes do processo, como indicado em relação a cada facto julgado provado.

Sendo contestado pela Requerida a natureza e objetivos inerente aos investimentos realizados e utilizados para efeitos de RFAI em 2016, cuja correção determina o ato de liquidação referente ao período de 2019 controvertido nos autos, foi realizada a inquirição testemunhal a dois funcionários com responsabilidade direta na operação produtiva da fábrica. Resultou claro ao Tribunal que o investimento produzido se traduziu num aumento efetivo da capacidade de produção, quer pela aquisição de novas máquinas, cujas características determinaram a redução significativa (e em alguns casos eliminação) de processos antes manuais; maior qualidade no acabamento das peças e eficiência do processo fabril; aquisição de mais máquinas; redefinição do espaço interior, sendo introduzidas alterações que, no global, garantiram o aumento da capacidade produtiva.

V. MATÉRIA DE DIREITO

31. Da análise realizada resulta claro ao Tribunal que a matéria de direito controvertida assenta no enquadramento dos investimentos efetuados pela Requerente, para efeitos de aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), no contexto de construção de uma nova unidade fabril, tendo sido realizado, em 2016, um investimento em obras no seu pavilhão industrial.
32. Não sendo controvertido nos autos a necessidade de reconstrução das instalações e a aquisição dos novos equipamentos devido ao incêndio ocorrido a 15.11.2015, entende a AT os gastos incorridos consistiram num investimento de mera substituição, e não de expansão da capacidade do estabelecimento, o que colidiria com as regras do RFAI.
33. Com respeito ao benefício fiscal em causa, cujo regime consta do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, do Código Fiscal de Investimento (CFI), para efeitos do RFAI, discute-se o conceito de “investimento inicial”, na modalidade de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro¹, do artigo 1.º, n.º 2 do CFI e do artigo 2.º, parágrafo 49), alínea

¹ Artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, «d) *Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse*

- a) do Regulamento Geral de Isenção por Categoria, Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC)².
34. Entendendo a AT que, a correção efetuada no exercício de 2019 (IRC), controvertida nos autos, não incide sobre a elegibilidade material dos investimentos de 2019, mas da correção ao reporte da dotação do RFAI de 2016, utilizada em 2019, considerando que foi indevidamente reportada, alega exceção de falta de objeto no que diz respeito aos investimentos efetuados no ano de 2019, subsidiariamente, por se tratar de matéria sobre a qual o tribunal não se pode pronunciar, já que a liquidação aqui em dissídio se encontra numa situação prejudicial em relação ao exercício de 2016, no que concerne aquisições qualificadas em RFAI no ano de 2016. A AT vem reiterar que a liquidação adicional de IRC do exercício de 2019 não se fundou em qualquer desconsideração dos investimentos efetuados nesse ano, mas exclusivamente na correção da dotação RFAI reportada no exercício de 2016 e (indevidamente) utilizada no ano de 2019.
35. Desta forma, entende que está vedado ao Tribunal pronunciar-se enquanto não haja decisão transitada em julgado do processo arbitral n.º 631/2025-T (a correr termos no CAAD), suscitando a suspensão da instância do processo de 2019 ao abrigo do artigo 272.º, n.º 1 do CPC (*ex vi* art. 29.º, al. e) do RJAT).
36. Em sentido diferente, a Requerente, entende que, neste processo, está em causa o exercício de 2019 e naqueloutro processo estão em causa os exercícios de 2016, 2017 e 2018, pelo que, ainda que venham a ser anuladas ou mantidas as liquidações referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018 essa anulação não se refletirá na anulação da liquidação de 2019, em causa neste processo.
37. Estando em causa a pronúncia deste Tribunal sobre a liquidação de IRC de 2019 com o n.º 2024... e da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., de onde resultou um valor total a

estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.»

² Posteriormente alterado pelo Regulamento (UE) n.º 2023/1315, que entrou em vigor a 24 de junho de 2023.

pagar de € 55.883,34 (com conseqüente repercussão na decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024...), a análise da matéria de direito em que assenta, reside na pronúncia sobre a legalidade dos pressupostos que determinaram o ato de liquidação em causa nos autos (2019), e sobre o qual se pretende a respetiva anulação, o que é objeto do presente processo arbitral. A correção fiscal controvertida, reconduz-se à elegibilidade dos investimentos para efeitos de RFAI, efetuados em 2016, por entender a AT são apenas substituições de equipamentos devido à destruição causada pelo incêndio ocorrido em 2015, sem que haja um sentido estratégico e aditivo subjacente aos investimentos efetuados. Vejamos.

V.I. Sobre a suspensão do processo por prejudicialidade

38. Com base no que antecede, importa previamente analisar a relação de prejudicialidade invocada pela Requerida. Neste âmbito, dispõe o artigo 272.º (Suspensão por determinação do juiz ou por acordo das partes) do Código de Processo Civil (CPC) que,

«1 - O tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado.

2 - Não obstante a pendência de causa prejudicial, não deve ser ordenada a suspensão se houver fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens.

3 - Quando a suspensão não tenha por fundamento a pendência de causa prejudicial, fixa-se no despacho o prazo durante o qual estará suspensa a instância.

4 - As partes podem acordar na suspensão da instância por períodos que, na sua totalidade, não excedam três meses, desde que dela não resulte o adiamento da audiência final.»

A este respeito, pode ler-se no Acórdão do STA, de 31.05.2017, sobre o Processo n.º 0177/16, «Como se disse no acórdão deste STA de 19/02/2014 tirado no recurso n.º 01457/12 (...) “(...) Entende-se por causa prejudicial aquela que tenha por objecto pretensão que constitui pressuposto da formulada, ou seja aquela em que se discute, em sede principal,

uma questão que é essencial para a decisão de outra. Segundo o n.º 2 do art.º 284.º do CPC, uma causa é prejudicial de outra quando a decisão daquela pode fazer desaparecer o fundamento ou razão de ser desta. São também requisitos para poder ser ordenada a suspensão da instância que não haja fundadas razões para crer que a causa prejudicial foi intentada para obter a suspensão e que a causa dependente não esteja tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens (nº 2 do mesmo normativo)(...)”. [nosso sublinhado]

E, como se destacou no acórdão deste STA de 11/05/2011, proferido no processo nº 0238/11, Perante norma correspondente, ensinava ALBERTO DOS REIS que o nexo de prejudicialidade ou dependência justificativo da suspensão da instância define-se assim: estão pendentes duas acções e dá-se o caso de a decisão dum poder afectar o julgamento a proferir na outra (cfr. José Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Volume I, 3.ª ed (1949), reimpr., p. 384 – anotação ao artigo 284.º). [nosso sublinhado]

Considerando esta doutrina o STA tem afirmado que a questão da legalidade das correcções relativas ao apuramento dos prejuízos fiscais em determinado exercício ou a alteração da dedução de prejuízos fiscais num determinado exercício na sequência de correcções à matéria colectável relativas a esse mesmo exercício, configuram questões prejudiciais face à apreciação da legalidade dos actos tributários de liquidação de impostos relativos a exercícios subsequentes àqueles, quando nestes últimos esteja em causa a possibilidade legal de dedução de prejuízos declarados anteriormente (vide os acórdãos do STA já citados e ainda, os Acórdãos de 11.09.2013, e de 03/05/2017 tirados nos recursos 773/13 e nº 1538/13-30).»

«A respeito da temática dos prejuízos fiscais, em que as correções efetuadas a um dado período fiscal são suscetíveis de influenciar o reporte dos prejuízos fiscais em exercícios subsequentes (como sucede de forma similar no caso do RFAI), o STA tem reiteradamente entendido que a questão da legalidade das correcções relativas ao apuramento dos prejuízos fiscais em determinado exercício ou a alteração da dedução de prejuízos fiscais num determinado exercício na sequência de correcções à matéria colectável relativas a esse mesmo exercício, configuram questões prejudiciais face à

apreciação da legalidade dos actos tributários de liquidação de impostos relativos a exercícios subsequentes àqueles, quando nestes últimos esteja em causa a possibilidade legal de dedução de prejuízos declarados anteriormente – cf. Acórdão de 3 de maio de 2017, proferido no processo n.º 01538/13 e disponível em www.dgsi.pt. [nosso sublinhado]

W. Segundo a jurisprudência e a doutrina, uma causa é prejudicial de outra quando a decisão daquela pode fazer desaparecer o fundamento ou razão de ser desta». – Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 2.08.2024, sobre o Processo n.º 00366/19.9BEPNF.

39. No processo n.º 699/2019-T, de 17.08.2020 (CAAD), entendeu-se ainda: *«Nesse sentido decidiu o Tribunal da Relação de Lisboa, no Processo n.º 0071674, de 16-10-1991, quando se pronunciou no sentido de que “Uma causa é prejudicial em relação a outra, quando a decisão da primeira pode destruir o fundamento ou a razão de ser da segunda. Sendo a razão de ser da suspensão por pendência de causa prejudicial a economia e coerência dos julgamentos, o que interessa é que a decisão a proferir na acção prejudicial deva ser tida em conta na outra acção”».*

Entendimento igualmente sufragado pelo Tribunal da Relação do Porto quando, no Processo n.º 940/08.9TVPRT.PI, de 07-01-2010, refere que “uma causa está dependente do julgamento de outra já proposta, quando a decisão desta pode afectar e prejudicar o julgamento da primeira, retirando-lhe o fundamento ou a sua razão de ser, o que acontece, designadamente, quando, na causa prejudicial, esteja a apreciar-se uma questão cuja resolução possa modificar uma situação jurídica que tem que ser considerada para a decisão do outro pleito. Entende-se, assim, por causa prejudicial aquela onde se discute e pretende apurar um facto ou situação que é elemento ou pressuposto da pretensão formulada na causa dependente, de tal forma que a resolução da questão que está a ser apreciada e discutida na causa prejudicial irá interferir e influenciar a causa dependente, destruindo ou modificando os fundamentos em que esta se baseia. Existindo entre duas acções esse nexo de prejudicialidade, deverá ser suspensa a instância na causa dependente, até à decisão da causa prejudicial”.

O Tribunal da Relação de Lisboa subscreveu também tal perspetiva quando em acórdão proferido em 13-12-2001, no Proc. n.º 11748/01, sublinhou: “A prejudicialidade consubstancia-se na relação de consunção parcial entre objectos processuais, em termos de impossibilidade de apreciação do objecto processual dependente sem interferir na apreciação do objecto prejudicial”.

40. Aplicando o exposto ao caso dos autos conclui-se que, o entendimento jurisprudencial (incluindo do STA) quanto à admissibilidade da prejudicialidade entre exercícios pela dependência material decorrente dos termos de utilização do benefício fiscal em causa (RFAI), é naturalmente compreendido por este Tribunal. Sendo o IRC um imposto periódico, o respetivo facto gerador é complexo e de formação sucessiva, obedecendo a um princípio da anualidade. A segmentação do lucro tributável sobre o qual incide o imposto em termos anuais, por via da estipulação de períodos tributários temporalmente delimitados (artigo 8.º do Código do IRC), convive com regimes fiscais que perpassam diferentes períodos de tributação, de que exemplo o RFAI.
41. Contudo, importa atender à respetiva compatibilização com os princípios da autonomia, celeridade, eficácia e dever de pronúncia que regem a arbitragem tributária, consagrados nos artigos 16.º e 21.º do RJAT.
42. Estando em causa, na presente instância, a liquidação de IRC de 2019, resultante do ato inspetivo igualmente identificado, a AT sustenta no relatório de inspeção que fundamenta o ato de liquidação referente a 2019 que, *«Das análises efetuadas aos documentos que suportam as aquisições qualificadas em RFAI no ano de 2016, identificam-se investimentos de mera substituição que conforme factos e fundamentos relatados no âmbito da ordem de serviço respetiva (OI20230...), são inelegíveis em RFAI, com reflexos na correção da respetiva dotação declarada pelo SP.»*
43. Ora, é certo que o Tribunal Arbitral constituído mantém plena autonomia decisória e o dever de decidir sobre a legalidade da referida liquidação de 2019, de acordo com o direito constituído, independentemente da decisão proferida nos demais processos, devendo apreciar os pressupostos de facto e de direito subjacentes.

44. A mesma autonomia impende sobre todos os tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, nos termos do RJAT, sem que mostrem desconsideradas as virtudes da economia e coerência sublinhados pela jurisprudência citada.
45. A independência dos tribunais arbitrais, implica que os árbitros estão sujeitos exclusivamente à Constituição e à lei, gozando de autonomia na apreciação da prova e na interpretação jurídica (artigo 16.º, alínea e), do RJAT). Esta independência inclui a liberdade de apreciar todas as questões de facto e de direito necessárias à decisão sobre o ato impugnado, sem qualquer subordinação a entendimentos de outros tribunais que não tenham força de caso julgado vinculativo no processo.
46. Sobre a presente matéria, a jurisprudência dos tribunais superiores tem confirmado que a decisão de não suspender a instância e de conhecer autonomamente das questões constitui um exercício legítimo da autonomia decisória do tribunal arbitral. No acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 02.03.2023, proferido no Processo 6398/13.3BCLSB, que apreciou a impugnação de uma decisão arbitral que recusara a suspensão da instância, afirmou-se expressamente que a decisão do tribunal arbitral de não suspender a instância por prejudicialidade não constitui questão de competência nem de pronúncia indevida.
47. Acresce ainda atender à determinação legal constante do artigo 272.º, n.º2, do CPC, «*Não obstante a pendência de causa prejudicial, não deve ser ordenada a suspensão se houver fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens.*», obrigando o Tribunal à devida ponderação.
48. Ao exposto, releva ainda atender à situação de poder haver, o dever da AT de proceder officiosamente às correções que se mostrarem devidas em função das decisões judiciais que vierem a ser proferidas nas impugnações em curso, nos termos dos artigos 100.º, da LGT e 146.º, n.º2 do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT.
49. Pelo que expõe, entende o Tribunal não suspender a instância.

V.II. Da alegada falta de fundamentação do RIT

50. A Requerente vem alegar violação do dever de fundamentação do RIT, especificamente sobre a falta de junção das telas e plantas, sendo entendimento da AT que os serviços de inspeção verificaram junto do serviço de finanças de ..., precisamente a Modelo 1 do IMI, entregue pelo sujeito passivo antes do incêndio e a declaração Modelo 1 do IMI após o incêndio.

51. Estando o dever de fundamentar previsto no artigo 268.º da n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP) e no artigo 77.º (“Fundamentação e eficácia”) da LGT, o mesmo corresponde a uma exigência legal que se impõe para qualquer ato administrativo, traduzida no máximo rigor em que assenta a liquidação de um imposto. Pode ler-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 12 de março de 2014, prolatado no Processo n.º 01674/13, que:

«I- A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA e 77 º da LGT.

II - O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

III - Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.»

52. Como bem se explica na decisão proferida no Processo n.º 666/2020-T (CAAD) «O dever de fundamentação visa permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa ou tributária a agir ou a decidir, de modo a convencer o seu

destinatário da legalidade que lhe está subjacente, permitindo-lhe entender a sua razão de ser e possa, conscientemente, aferir sobre a sua aceitação ou a sua impugnação. Isso mesmo tem sido afirmado incessantemente pela jurisprudência dos tribunais superiores, reiterando que a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade que praticou o ato, de forma a revelar claramente as razões que a conduziram àquela decisão concreta. Tem vindo a ser reconhecido, igualmente pela doutrina e pela jurisprudência, que esta exigência de fundamentação deve ser equilibrada e moderada, considerando-se cumprida pela exposição sucinta e clara dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, podendo consistir numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas (fundamentação per relationem ou per remissionem), desde que estes integrem a decisão final, devidamente notificada ao destinatário. O incumprimento desta exigência (falta absoluta de fundamentação) ou dos requisitos enunciados (fundamentação incongruente, confusa ou contraditória, incompleta, obscura ou meramente remissiva) constitui ilegalidade, suscetível de conduzir à anulação do ato.»

53. Analisado o RIT em que assenta o ato de liquidação controvertido nos autos, resultam compreensíveis as razões de facto e de direito, e qual o percurso teleológico que conduziu ao alegado pela Requerida, tendo sido permitido à Requerente proceder à sua contestação. Por seu turno, não resulta claro se foram intentados meios de obtenção dos documentos cuja falta se indica (telas e plantas), para o que poderia ter sido utilizado o direito de audição, e que, sendo de natureza patrimonial, conexos com a processo de licenciamento municipal, não dependem da disponibilização pela AT.

54. Pelo que antecede, improcede, o vício de falta de fundamentação.

V.III. Sobre o erro nos pressupostos quanto à elegibilidade dos investimentos para efeitos de RFAI - Regime Legal

55. O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), inicialmente criado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, encontra-se previsto, como já aqui referido, nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro. Complementarmente, identifica-se a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que

define os códigos CAE correspondentes às atividades admitidas pelas Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR) e pelo Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC)³, e os setores de atividade excluídos, bem como a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, para regulamentação do RFAI e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), no sentido de assegurar a aplicação integral das regras do RGIC, e, quando aplicável, das OAR.

56. O presente regime (RFAI) configura um benefício fiscal com finalidade regional, enquadrado nas regras da União Europeia em matéria de auxílios de Estado, para apoio ao investimento e à criação de emprego num contexto sustentável, como refere o considerando 31 do preâmbulo do RGIC, acima referido, instituído pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).
57. Para efeitos do RFAI, consideram-se aplicações relevantes os investimentos em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo, desde que afetos à exploração da empresa, e em ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia a ser explorada no âmbito do projeto de expansão industrial, nas condições previstas no n.º 2 do artigo 22.º do CFI.
58. Os investimentos a considerar encontram-se sempre dependentes do prévio enquadramento no âmbito do conceito de “investimento inicial”, requisito material essencial à elegibilidade, (nexo causal entre a estratégia definida e as necessidades de investimento), tal como definido nos artigos 2.º, n.º 2, alínea d), e artigo 3.º, ambos da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, em concordância expressa com a alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC⁴:

³ Artigo 2.º, n.º1, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, «1 - Para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC.»

⁴ «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; (...)».

d) Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

59. O art.º 22.º, n.º4, alínea f), do CFI, determina ainda que os sujeitos passivos são obrigados a efetuar “*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 al.ª c)*”, sendo que esta alínea remete para “*um período mínimo de três anos*”.
60. Com respeito ao referido requisito, cuja demonstração consta no processo de documentação fiscal, nos termos exigidos pelo artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o mesmo não resulta controvertido nos autos (*cf.* ponto *k.* da matéria de facto).
61. Assim, quer o Considerando 31, quer a definição da categoria “investimento inicial”, mencionam quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade no âmbito dos auxílios com finalidade regional, e, portanto, do RFAI. O investimento tem de se materializar em ativos corpóreos e incorpóreos e estar relacionado com:
- a. A criação de um novo estabelecimento;
 - b. O aumento da capacidade de um estabelecimento existente;
 - c. A diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; ou
 - d. A mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.
62. A subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, atentas as considerações anteriores, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito, devendo estar satisfeitas todas as condições previstas no capítulo I do RGIC, assim como as condições específicas para a categoria pertinente de auxílio estabelecidas no Regulamento (v. artigo 3.º do RGIC).

63. Estando em causa a natureza do investimento realizado (se seria ou não de mera substituição) e respetiva correlação (nexo de causalidade) com o objetivo prosseguido de “aumento da capacidade produtiva da unidade industrial”, incluindo a demonstração antes e após projeto, importa salientar os seguintes entendimentos:
64. O Acórdão do STA de 24 de abril de 2024 (Processo n.º 054/23.1BALSb) ao apreciar um recurso para uniformização de jurisprudência interposto pela AT, confirmou a decisão arbitral que havia reconhecido a elegibilidade de investimentos de substituição, desde que devidamente enquadrados numa estratégia de aumento da capacidade produtiva. O Tribunal não uniformizou jurisprudência no sentido pretendido pela AT, antes confirmando que a análise da elegibilidade deve ser feita casuisticamente, com base na demonstração do nexo causal entre os investimentos e a estratégia empresarial. Esta posição é coerente com a teleologia do regime e com a exigência de uma análise substantiva, e não meramente formal, da elegibilidade.
65. O conceito seria igualmente discutido no Acórdão de 28.09.2023 (Processo n.º 033/23.9BALSb), de 28 de setembro.
66. A respeito do conceito de investimento inicial, pode ler-se no Processo n.º: 229/2022-T (CAAD), «*Mas, mais relevante, o que essa disposição indicava é que “Um investimento de substituição que não satisfaça qualquer uma destas condições encontra-se, portanto, excluído desta definição”. Portanto, a Requerida só está a interpretar parte da afirmação (“Um investimento de substituição ... encontra-se, portanto, excluído desta definição”) e não tem em conta o relevante trecho omitido (“que não satisfaça qualquer uma destas condições...”)*.

Donde, o aumento da capacidade do estabelecimento, permite integrar como uma das modalidades de investimento inicial as rubricas que o concretizem. Ou seja, o investimento pode ser meramente substituto, portanto exclusivamente de modernização, apenas fruto da referida evolução tecnológica, se 1) corresponder a uma alteração fundamental do processo de produção, não tendo que ocorrer aqui aumento da capacidade do estabelecimento e se 2) exceder o triplo das amortizações dos activos associados. Portanto, precisamente porque uma alteração fundamental do processo de produção pode ser necessária à continuidade da

*operação é que é aceite o investimento neste contexto, máxime de mera substituição, e ainda que não ocorra aumento da capacidade do estabelecimento (ou, pelo menos, no montante geralmente considerado para este efeito). 7. Mas mais correcto do que tentar definir algo (aumento da capacidade do estabelecimento) com base noutros conceitos (mudança fundamental no processo produtivo ou diversificação da actividade de um estabelecimento) é identificar o que está ali em causa, e, tomando como base a documentação das referidas FAQ's do Guia Prático do RGIC, invocada pela Requerida, o n.º 26 concretiza nos seguintes termos²⁵: **O que se entende por "aumento da capacidade de um estabelecimento existente"? Deve ser entendido como a produção de um maior volume de todos os produtos?***

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

Ou seja, na modalidade de investimento inicial com "aumento da capacidade de um estabelecimento", é tido como parâmetro de aferição a capacidade de aumentar o volume de fabrico de (pelo menos) um dos produtos já produzidos e não sendo de forma fundamental alterado o processo de laboração. Alternativamente, por dificuldade na mensuração desse indicador, recorre-se ao Valor Bruto de Produção (VBP). [nosso sublinhado]

(...)

67. Refere ainda aquele Douto Tribunal, «Na verdade, o investimento de substituição permite apenas aumentos marginais de produção enquanto o investimento inicial é de expansão e visa incrementar substancialmente a capacidade instalada, com potencial para o crescimento do negócio, geralmente considerado quando superior a 20%. Portanto, o que qualifica o investimento como inicial, na modalidade de aumento da capacidade instalada, é este efeito, que, ocorrendo, não pode ser revertido por ter alguma relação com os equipamentos já existentes. Este entendimento tem tido acolhimento maioritário da jurisprudência arbitral, salientando, entre outros, a decisão no processo n.º 574/2020-T, de Setembro de 2021, ou no processo 567/2021, de Junho de 2022, neste nos seguintes termos:

“Por princípio, não há ativos fixos tangíveis que, pela sua natureza, não se enquadrem no conceito de “investimento inicial”, dependendo este enquadramento da sua relação com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.

68. No presente dissídio, a Requerente sustenta que os investimentos efetuados não se limitaram à reposição de bens destruídos, mas implicaram aumento da capacidade produtiva da empresa, enquadrando-se, por isso, no conceito de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”. Ao contrário, a AT entende que só há aumento da capacidade quando se verifique adição de meios produtivos novos, não mera reposição.
69. Feita a análise, e conforme resulta da matéria de facto dada como provada, incluindo a inquirição testemunhal realizada, compreende este Tribunal que o investimento produzido se traduziu num aumento da capacidade de produção, quer pela aquisição de novas máquinas, cujos automatismos permitiram a redução significativa (e em alguns casos eliminação) de processos manuais; aquisição de mais máquinas; alterações ocorridas no interior do espaço fabril/operacional (reorganização do espaço, eliminação de desníveis), permitindo uma maior adequação à execução o trabalho orientado à maior eficiência do processo fabril.
70. Foram descritas com detalhe, pela Testemunha B... (Chefe de Secção), as alterações ocorridas com os investimentos realizados desde 2016, e o impacto operacional em que se traduziu a opção pelo equipamento adquirido.
71. Consta do RIT o crescimento do volume de negócios da Requerente, verificada entre os períodos de 2016 a 2019 (*cf.* conclusão do RIT referida no ponto *l.* da matéria de facto), sendo este um parâmetro quantitativo pelo qual se afere o desempenho resultante do investimento realizado.
72. Sobre os equipamentos adquiridos, foi explicado, em particular: a cabine de pintura, cujo percurso foi atualizado e otimizado, através das obras realizadas, sendo eliminadas

ineficiências; o aumento de área de trabalho, sem que o aumento do edifício em si constitua, para este efeito, um requisito. Foi ainda salientado o impacto das novas misturadoras, tendo sido expostas as características das máquinas e o conseqüente aumento da capacidade de produção por parte da Requerente. Foi detalhado ao Tribunal o resultado positivo ao nível do funcionamento, eficiência, redução de consumos dos novos equipamentos adquiridos, aqui se incluindo as lixadeiras Orbital L-10, (descrita como calibradora) para correção imperfeições, substituindo integralmente trabalho que era executado apenas manualmente, garantindo maior produtividade, eficiência e precisão, a nova varredoura elétrica (Hako Sweepmaster B800 R).

73. Ambas as testemunhas ouvidas, afirmam o conseqüente aumento da capacidade de produção, diretamente conexo com o investimento realizado, salientando as características dos novos equipamentos e alterações introduzidas no espaço de trabalho e processo de produção.
74. A acumulação, nos termos legalmente previstos, com o incentivo de natureza financeiro pelo Programa Operacional Norte 2020, na tipologia de Investimento Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, confirma os objetivos indicados pela Requerente.
75. Cabendo ao Tribunal a análise de enquadramento no conceito de investimento inicial, no contexto de aumento da capacidade de produção, resulta clara a convicção de que, tendo sido reposta a operação fabril, mostra-se também verificado o sentido aditivo inerente aos investimentos efetuados, e respetivo nexos causal com os objetivos pré-existentes para aumento da sua capacidade de produção (*cf.* afirmado pela Testemunha B...), potenciando o crescimento do negócio; em cumprimento do efeito de incentivo em que assenta e justifica o próprio RFAI, enquanto benefício fiscal dirigido ao investimento produtivo.

VI. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral, com conseqüente anulação da liquidação de IRC de 2019, com o n.º 2024... .

b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

A Requerente indicou como valor da causa o montante € € 55.883,34 (cinquenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e três euros e trinta e quatro cêntimos), que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das 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 disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € 2.142,00 (dois mil, cento e quarenta e dois euros), cujo pagamento fica a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de junho de 2026

A Árbitra

Ana Rita Chacim