

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1125/2025-T

Tema: RFAI – Aplicações relevantes – Conceito de investimento inicial – Artigo 100.º do CPPT

SUMÁRIO:

I – A alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI determina que, para efeitos do RFAI, se consideram aplicações relevantes os investimentos nos “ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo”, desde que afetos à exploração da empresa.

II – Subscreeve-se o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 488/2019-T, quando nele se afirma que “[a]dquirir ‘em estado de novo’ só pode significar que se obteve algo, se alcançou a sua posse, como bem acabado, como um produto oferecido pela primeira vez através de uma transação entre alienante/vendedor e adquirente/comprador; sair disto, sustentar que aquele que produz também “adquire” o seu próprio produto, não é só ignorar conceitos básicos de Economia (como a divisão do trabalho e o mecanismo das trocas): é forçar a semântica da língua portuguesa, transgredindo os limites impostos pelos artigos 11.º da LGT e 9.º do Código Civil.”

III – Resulta do n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil que o texto não é o único elemento da interpretação, mas, conforme determina o n.º 2 do mesmo artigo, não pode o intérprete chegar a um resultado interpretativo que não tenha no texto um mínimo de correspondência verbal.

IV – Recorde-se, além do mais, que, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

V – A norma constante do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT é aplicável quando da prova produzida resultem fundadas dúvidas sobre a existência do facto tributário.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, José Manuel Parada Ramos e Amândio Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede em ..., ..., ...-... .. (doravante designada Requerente), vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (de ora em diante “RJAT”) e, bem assim, nos termos do disposto nos artigos 1.º, alínea a) e 2.º a contrario, ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a **CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL** tendo por objeto os atos de liquidação de IRC n.ºs 2025..., 2025... e 2025..., as respetivas demonstrações de liquidação de juros, e, ainda, as respetivas demonstrações de acerto de contas n.ºs 2025..., de 13/08/2025, que apurou um saldo de € 20.571,22, com data-limite de pagamento 01/10/2025, 2025..., de 06/10/2025, que apurou um saldo de € 146.487,77, com data-limite de pagamento 24/11/2025, e 2025..., de 24/10/2025, que apurou um saldo de € 187.138,87, com data-limite de pagamento 11/12/2025, todos referentes aos período de tributação de 2018, 2019 e 2020, respetivamente (cfr. Documento n.º 1 que ora se junta, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 30 de dezembro de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 16 de fevereiro de 2026, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 6 de março de 2026, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 17 de abril de 2026.

Por despacho de 20 de abril de 2026, o TAC proferiu o seguinte despacho:

“1. Designa-se o dia 12 de maio de 2026, pelas 15h00 horas, nas instalações do CAAD como data para realização da audiência para produção de prova testemunhal.

2. Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A audiência foi realizada na data prevista e ambas as partes apresentaram alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima que se dedica à realização de investimentos na indústria cerâmica, ao comércio, fabrico e exportação de produtos cerâmicos e à prestação de serviços de gestão empresarial a terceiras

entidades no setor da cerâmica industrial, tendo como principal atividade o desenvolvimento e produção de painéis cerâmicos para a indústria de construção.

- b) Iniciou a sua atividade em 27/11/1997, estando atualmente integrada num grupo multinacional italiano, em resultado de uma fusão por incorporação, ocorrida em 29/12/2006, entre duas sociedades portuguesas.
- c) De notar que, de acordo, com os requisitos previstos na Recomendação n.º 2003, da Comissão, de 6 de maio de 2003, a Requerente não é considerada como micro, pequena ou média empresa.
- d) À data dos factos (e, bem assim, na presente data) a Requerente desenvolvia a sua atividade através das suas duas unidades industriais de produção, ambas sitas na região Centro de Portugal.
- e) Uma das referidas unidades de produção está localizada em ... e dedica-se, essencialmente, a produzir revestimentos em monoporosa, além de grés esmaltado para aplicações de pavimento.
- f) A outra unidade de produção, sita em..., e onde se encontra a sede da Requerente, dedica-se ao fabrico de grés porcelânico, essencialmente destinado a pavimentos, interiores e exteriores.
- g) Nesta senda, a Requerente está registada sob os CAE 23312 – Fabricação de ladrilhos, mosaicos e placas de cerâmica, e 23311 – Fabricação de azulejos.
- h) Visando o aumento da sua capacidade produtiva e, bem assim, a sua melhoria contínua, a Requerente tem levado a cabo diversos investimentos, nas suas unidades fabris de ... e
- i) Nesta senda, no exercício de 2017, a Requerente iniciou o investimento inicial, tendo em vista dar continuidade à sua estratégia de crescimento e adquirir novos meios e equipamentos produtivos, garantindo, em cada momento, o aumento da sua capacidade competitiva e, assim, conseguir responder às necessidades do mercado.
- j) Já no exercício de 2018, na unidade industrial de ..., a Requerente fez o investimento (ou projeto 32.853), tendo levado “a cabo diversas iniciativas de

investimento visando dar continuidade à sua estratégia de crescimento, destacando-se a aquisição de meios e equipamentos produtivos” visando o reforço da sua capacidade produtiva instalada, para responder eficazmente ao acréscimo do volume de produção perspetivado e ao lançamento de novos produtos, pretendidos pelo mercado, assim alcançado o almejado aumento da eficiência e produtividade global, contribuindo para manter um posicionamento de destaque no mercado internacional (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2018).

- k) No mesmo exercício, mas na unidade fabril de ..., a Requerente levou a cabo o projeto ..., que visou o aumento da capacidade produtiva daquela fábrica, tendo em vista “dotar esta unidade industrial de meios tecnológicos para o aumento da capacidade produtiva ao nível de painéis em grés porcelânico no formato 90x90” (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2018).
- l) Finalmente, no exercício de 2020, a Requerente concluiu o investimento inicial na unidade de ..., alinhado com os seus objetivos estratégicos, e tendo em vista o aumento da capacidade de produção, o que permitiu gerar “um volume de negócios de cerca de Euro 72,3 milhões” (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2020).
- m) Como resulta do Dossier RFAI referente ao exercício de 2020, a Requerente cumpriu todos os requisitos para obter este benefício fiscal, porquanto o seu CAE é elegível, possui contabilidade organizada, o seu lucro tributável não é determinado por métodos indiretos, juntou certidões de inexistência de dívidas ao Estado e à Segurança Social, não é considerada empresa em dificuldade, o seu número de colaboradores aumentou, verificando-se a criação de novos postos de trabalho, os equipamentos foram adquiridos em estado de novo, manteve-os por um período mínimo de cinco anos e dizem respeitam a investimentos iniciais (cfr. cit. Anexo 3 ao RIT de 2020).
- n) A “realização dos investimentos foi motivada pelas pretensões da Empresa em alcançar” os seus propósitos de “Reforçar a capacidade produtiva instalada”,

tendo como objetivo “responder de forma eficaz e eficiente ao acréscimo dos volumes de produção prospetivados e ao lançamento de novos produtos alinhados com as tendências do mercado em termos de formatos” e, bem assim, “Aumentar a eficiência e produtividade global”, tendo em vista a manutenção do seu posicionamento de destaque, com o objetivo de fortalecer a sua presença e a sua competitividade no mercado internacional (cfr. cit. Anexo 3 do RIT de 2020).

- o) Em suma, o investimento plurianual efetuado em ... visou o aumento da capacidade produtiva de estabelecimento existente, pelo que os montantes investidos nos diversos exercícios foram aplicados à área operacional/produtiva e a atividades conexas com a mesma.
- p) Tal investimento, iniciado em 2017 e concluído em 2020, visou (e alcançou) o aumento da capacidade instalada útil em 20,76%.
- q) Tanto assim que a Requerente aumentou, efetivamente, a sua capacidade produtiva, mormente por via da aquisição de um novo forno, com capacidade para produzir em média 7.500 m²/dia, como resultará da prova produzida.
- r) Os demais investimentos, em tecnologias de prensagem e secagem, linha de vidragem, linha de cintagem e plastificação, equipamentos de corte, retificação e polimento, permitiram, também, aumentar a capacidade produtiva na unidade de..., como se demonstrará.
- s) Nesta senda, importa analisar cada um dos componentes que integram este investimento plurianual, ainda que não deixando de considerar o investimento como um todo unívoco e com a mesma finalidade, ou seja, o aumento da capacidade de estabelecimento existente.
- t) Desde logo, o forno de grandes dimensões adquirido, em 2017 e 2018, ao abrigo deste projeto de investimento, no estado de novo, e que, na presente data, continua a laborar, habitualmente identificado como forno SACMI ou forno 5, apresenta um comprimento total de 153 metros e soluções de última geração ao nível da eficiência no consumo específico por quilograma produzido.

- u) Este forno contém um sistema SPR (super-heated combustion air) de recuperação de ar, que consiste em recuperar o ar gerado nas fases de “slow cooling” e “final cooling” para aquecer noutras fases de cozedura dos painéis, assim garantindo maior homogeneidade na distribuição de calor e menores perdas, bem como uma superior precisão nas curvas de cozedura, aumentando a qualidade do produto final.
- v) Mais se refira que este forno está equipado com um sistema PLC que permite efetuar, através de sensores e atuadores adequados, o controlo remoto do mesmo, por via de um interface HMI.
- w) Cumpre, ainda, destacar que a instalação deste novo forno permitiu o aumento para cerca do dobro da capacidade de produção qualquer um dos fornos que já se encontravam ativos antes do projeto da ora Requerente.
- x) A título exemplificativo, importa referir que o forno 5 permite produzir peças de grandes formatos como 90x90 e quatro peças de 60x60 em simultâneo, pois a boca do forno, com uma entrada de 3050 milímetros, tem largura suficiente para tanto, o que não era possível no forno 1, com uma boca de entrada de 1650 milímetros, que não permitia produzir peças de 90x90 e apenas permitia produzir duas peças de 60x60 em simultâneo, facto que, só por si, é demonstrativo do aumento da capacidade instalada.
- y) Ora, como igualmente resulta do supraexposto, aquando da aquisição do Forno 5, que entrou em funcionamento em fevereiro de 2018, a Requerente já detinha, na sua unidade fabril de ..., outros fornos, doravante identificados como Forno 1, Forno 2, Forno 3 e Forno 4 (Documento n.º 2 que ora se junta e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- z) Não obstante, e como decorre do já referido, não só estes fornos não tinham a capacidade de produção necessária, verificando-se a necessidade de investir num novo ativo, capaz de produzir em maiores quantidades e em formatos distintos, como a sua antiguidade os tornava ineficientes.
- aa) Aqui chegados, importa destacar que o “tempo médio de vida” de um forno industrial é de cerca de 20 a 30 anos.

- bb) Assim, em 2019, a Requerente acabou por proceder ao abate e à venda como sucata do Forno 1, sendo certo que, nessa altura, este já não apresentava valor contabilístico ou de mercado.
- cc) De igual modo, em 2023, a Requerente acabou por proceder ao abateu e à venda, como sucata, do Forno 2, sendo que, tal como o anterior, este ativo estava completamente depreciado na contabilidade da Requerente.
- dd) O desmantelamento e abate do Forno 2 permitiram aumentar o espaço de stock intermédio e, assim, melhorar o sistema de movimentação de boxes, potenciando o aumento da quantidade de material cozido, graças à diminuição dos ciclos de cozedura.
- ee) Em todo o caso, e como decorre do exposto, foi por decorrência do normal desgaste deste tipo de equipamentos que veio a ocorrer o abate do Forno 1 e do Forno 2, e não por ter existido uma substituição destes pelo forno 5.
- ff) É também relevante destacar que o Forno 1, do tipo RKS 1650, com o número de série 1334 e comprimento de 96,6 metros, havia sido adquirido em 1988, enquanto o Forno 2, do tipo RKS 1650, número de série 1767 e o mesmo comprimento de 96,6 metros, fora adquirido em 1991.
- gg) Em suma, a aquisição e instalação do forno 5, do tipo FMS 305/153.3 e 153,3 metros de comprimento, não visou a mera substituição dos fornos já existentes na unidade fabril de..., como alegam os serviços de inspeção tributária.**
- hh) A título ilustrativo, refira-se, ainda, que o Forno 1, com uma boca de 1650 milímetros, apenas podia cozer uma peça, no formato 90x90, de cada vez (por fiada de material), enquanto que o Forno 5, de maiores dimensões e com consumos específicos menores, como demonstrado, e, portanto, mais eficiente, tem capacidade de cozer mais do que uma peça de cada vez (por fiada de material).
- ii) E esta melhoria, em termos de eficiência e na área produtiva, fica, desde logo, patente na comparação dos indicadores respeitantes aos Fornos 1, 2, 4 e 5, conforme tabelas apresentadas no PPA.

- jj) Ora, tal como já fomos demonstrando, o investimento efetuado no Forno 5 permitiu o fabrico de novos painéis de revestimento em monoporosa com grandes formatos de forma eficiente, em particular o formato 90x90 e o inovador formato 45x120.
- kk) Bem assim, este investimento permitiu o incremento da capacidade produtiva no fabrico de novos formatos de painéis em grés esmaltado com elevada espessura (20 milímetros), considerados mais transacionáveis e direcionados para mercados externos.
- ll) O novo forno produz 8.000 m² e os anteriores 1 e 2 juntos produziam, no máximo, 4.500 m², o que demonstra bem o aumento da capacidade produtiva, ainda que em tese, o novo forno tivesse substituído os anteriores.
- mm) É certo que antes da instalação do Forno 5 era possível produzir painéis de diversos formatos, mas de forma ineficiente e com menor aproveitamento do espaço de cozedura, pois o número de peças produzidas era muito inferior e com consumos de gás muito elevados.
- nn) Assim, a instalação e entrada em funcionamento do Forno 5, que, no exercício de 2018, implicou um investimento elegível, para efeitos de RFAI, de € 141.795,87, permitiu o aumento de produção de forma mais eficiente.
- oo) Nesta senda, importa clarificar que o investimento efetuado naquele exercício não se consubstanciou na aquisição do forno em si, que já havia sido adquirido em 2017, mas antes em componentes conexas, necessárias ao bom funcionamento do forno e à concretização do aumento da capacidade produtiva prospetivado.
- pp) Destarte, ficando provada a elegibilidade do investimento respeitante ao Forno 5, fica também comprovada a elegibilidade dos restantes montantes, sendo certo que a própria AT não autonomizou a sua fundamentação, antes tendo apreciado este investimento como um todo.**
- qq) Ainda em 2018, a Requerente adquiriu, para a sua unidade fabril de ..., uma pá carregadora Volvo Modelo L90H, pelo valor de € 145.173,46.

- rr) A necessidade de adquirir este novo ativo surgiu, precisamente, do facto de os investimentos levados a cabo em 2017 terem permitido o aumento de produção, assim como os investimentos perspetivados para os anos subsequentes faziam prever um aumento da capacidade e da própria produção, o que implicou, diretamente, um aumento do número de matéria-prima a movimentar.
- ss) A nova pá, contrariamente à anterior, tem direcção assistida, facilitando a sua manobragem e permitindo maior rapidez no processo.
- tt) Ora, a pá carregadora existente anteriormente, dada em troca aquando da aquisição da nova pá carregadora, não permitia fazer face ao aumento de movimentação registado, pois não dispunha da tecnologia necessária a tanto.
- uu) Assim, ainda que se refira ter existido uma substituição de uma pá carregadora pela outra, a verdade é que a pá existente anteriormente, da marca Komatsu, não conseguia dar resposta ao aumento de capacidade de produção existente, muito menos à perspetivada para os exercícios seguintes.
- vv) De facto, não estamos perante uma mera substituição, considerando que a pá adquirida é bastante mais eficiente do que a anterior.
- ww) Ainda no exercício de 2018, e tendo em vista o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento existente, a Requerente adquiriu equipamentos para a sua unidade fabril de ..., investindo um total de € 1.520.655,21, conforme consta da tabela seguinte:

Área de investimento	Valor Elegível RFAI (SP)
AMPLIAÇÃO PARQUE PANCONES	92 485,33
CARRO DIVARIO NA PRENSA6200	601 349,41
FORNO ENTRADAS/SAIDAS PARA FORMATO 90X90	300 230,86
INVESTIMENTO ESCOLHA AUTOMÁTICA	76 403,68
INVESTIMENTO LINHA DE VIDRAGEM	307 160,53
LGV	35 233,51
RFID	107 791,89
Total Geral	1 520 655,21

- xx) Tal investimento visou, em especial, o aumento da capacidade de produção do formato 90x90 nesta unidade de produção, o que foi conseguido, conforme consta da tabela infra, anteriormente remetida aos serviços de inspeção:

Soma de M2	ANO_MOV					
FORMATO	2017	2018	2019	2020	Total Geral	
080x900	1 283,90	1 377,00	234,14		2 895,05	
100x900	2 016,09	1 419,12	591,03		4 026,24	
200x900	184 824,72	152 479,80	164 946,24	107 239,68	609 490,44	
450x900	219 793,78	143 191,82	201 807,53	94 769,60	659 562,73	
900x900	221 745,84	240 199,56	373 708,90	349 182,40	1 184 836,70	
110x900	-3,09				-3,09	
197x900	213,06	1 248,68			1 461,74	
Total Geral	629 874,30	539 915,98	741 287,84	551 191,68	2 462 269,81	

- yy) Importa esclarecer que o quadro ora reproduzido contém a produção efetiva referente aos exercícios de 2017, 2018, 2019 e 2020, o que justifica a existência de diferenças relativamente à tabela apresentada no dossier RFAI, que se baseava em estimativas.
- zz) Como resulta desta tabela, a produção naquele formato aumentou de 221.745,84, registados em 2017, para 240.199,56, em 2018 e para 373.708,90, em 2019, registando-se uma ligeira quebra de produção, para 349.182,40, em 2020, o que se deve à conjuntura nacional e internacional (situação de pandemia de Covid-19).
- aaa) Destarte, a Requerente concorda com os serviços de inspeção quando defendem que o real aumento de produção não pode ser o único critério de aferição do aumento da capacidade, mas este é, sem dúvida, um importante indicador de que os investimentos efetuados contribuíram para o aumento da capacidade, pois se os investimentos não contribuíssem para o aumento da capacidade instalada a produção não podia aumentar.
- bbb) Consequentemente, é líquido concluir que os diversos investimentos levados a cabo entre 2017 e 2020 permitiram aumentar a capacidade instalada e, bem assim, o do nível de produção sendo que, como facilmente se compreende, a diminuição de produção registada em 2020 se deveu a circunstâncias exógenas.

UNIDADE FABRIL DE ...- 2018

- a) Aqui chegados, vejamos agora os componentes em que a Requerente investiu no exercício de 2018 na unidade fabril de... .

- b) Relativamente aos pancones, que consistem em paletes metálicas ou “carrinhos” de grandes dimensões, utilizados para armazenar e transportar materiais de produção, o investimento na ampliação do seu parque ascendeu a € 92.485,33 e conduziu a uma alteração do layout fabril.
- c) Esta aposta era indispensável para a Requerente, pois ao potenciar a sua produção é, indubitavelmente, necessário associar o aumento da capacidade instalada de armazenamento, sob pena de não se ter como armazenar a produção aumentada.
- d) Destarte, e considerando o investimento como um todo, o aumento do parque de pancones resulta, como consequência direta e necessária, do aumento da produção em sentido estrito, tanto do que já havia sido conseguido, como do aumento prospetivado.
- e) A necessidade de aumentar e alterar o layout prendeu-se, ainda, com o aumento dos tamanhos fabricados, pois, como facilmente se concluiu, o espaço de armazenamento de tamanhos maiores implica o aumento do espaço de armazenagem.
- f) Como se pode verificar foram efetuadas alterações na entrada e saída do forno por forma a capacitar os equipamentos para poder produzir um formato de dimensão superior (90x90) aumentando desta forma a capacidade instalada para produção deste formato.
- g) Pelo que resulta demonstrado que o investimento em pancones não só contribui para o aumento da capacidade instalada como, na verdade, é um “sintoma” de que havia um aumento de produção real e prospetivado.
- h) De igual modo, o aumento da capacidade prospetivado conduziu à necessidade de investir na alteração e melhoria da linha de vidragem, mormente na instalação de um carro divario na prensa 6200 (prensa 2), que permitiu diminuir quebras e aumentar a capacidade de produção.
- i) Ora, o investimento no carro divario, que consiste num equipamento de carregamento e mistura de pós, permitindo trabalhar carga dupla e materiais únicos toda-a-massa em zonas de grande carga, era indispensável, tendo em vista

o aumento da produção do formato 90x90 e a necessidade de dotar os demais componentes da fábrica com instrumentos que permitissem fazer face a esse aumento de produção.

- j) O divario permite maior rapidez da prensa na prensagem (produção) das peças em cru, o que permite aumentar a cadência, logo a capacidade de produção (vem permitir fazer mais peças por hora/dia/Mês/ano).
- k) Neste ponto, importa destacar que não estamos perante um investimento de substituição, atendendo a que a Requerente não possuía nenhum destes carros na linha em que o mesmo foi instalado (linha 2).
- l) O aumento da capacidade de produção (efetiva e perspetivada) no formato 90x90 conduziu, ainda, à necessidade de instalar um novo sistema de escolha automática que servisse essas dimensões, sendo que a tecnologia de escolha automática instalada com o investimento em crise nestes autos permitiu aumentar a velocidade e a assertividade da escolha, o que, para um olho humano, era difícil de conseguir, atendendo à maior dimensão das peças a analisar.
- m) Este investimento contribuiu, assim, para o exponencial aumento da capacidade de produção instalada, em especial em formatos de maiores dimensões, como o formato de 90x90 e 120x120, e a diminuição de situações de erro e quebra.
- n) Aqui chegados, importa destacar que o argumento aventado pelos serviços de inspeção, de que se o investimento não deveria ser considerado elegível por se tratar de uma substituição do trabalho manual por trabalho robótico não corresponde à realidade, pois a existência deste equipamento continua a depender de controlo humano.
- o) Mais se refira que, como os próprios serviços de inspeção destacam em todos os relatórios de inspeção, a Requerente não substituiu trabalhadores por maquinaria e, antes pelo contrário, os investimentos efetuados permitiram a criação de novos postos de trabalho.
- p) Na mesma senda, a aposta no sistema de RFID (radio frequency identification), que permite a leitura do palet card após a secção de escolha, dando entrada ao stock de forma quase automática e instantânea no regime de inventário

- permanente, permite ganhos de eficiência, não obstante o número de paletes a registar ter aumentado substancialmente, por conta dos demais investimentos, o que, necessariamente, conduz a ganhos de produtividade.
- q) Tal investimento, de natureza informática, permitiu criar infraestruturas ao nível da rede, na fábrica inteira, no apoio ao equipamento RFID, o que, mais uma vez, contribui, indubitavelmente, para aumentar a capacidade de produção naquela unidade fabril.
 - r) Finalmente, o investimento na tecnologia LGV (Laser Guided Vehicle), que dá resposta à necessidade de transportar quantidades superiores de material, permite, na mesma lógica, ganhos de eficiência e, conseqüentemente, ganhos de produtividade.
 - s) Esta tecnologia destaca-se por permitir maior flexibilidade e escalabilidade, já que pode funcionar 24 horas, para além de ser um sistema leve, económico e ecológico, que pode ser manobrado em ambientes de trabalho complexos, como o da ora Requerente.
 - t) Em suma, ainda que o investimento inicial, levado a cabo em ..., e considerado relevante para efeitos do RFAI, não tenha passado pela instalação de uma nova linha, seja de produção, com a instalação de um novo forno, seja de vidragem, ou outra, é inegável que todos os ativos adquiridos e, conseqüentemente, o investimento como um todo visou (e contribuiu) para ser obtido o fim almejado, ou seja, o aumento da capacidade de produção do estabelecimento.
 - u) Tanto assim que o investimento foi efetuado numa lógica sequencial, investindo-se na prensa 2, na linha de vidrar 2, na linha de escolha 2 (RFID) e na movimentação LGV que serve essa linha e, finalmente, no aumento do parque de pancones, ou seja, na área de armazenamento.
 - v) Como resulta do sobredito, o projeto tem de ser considerado como um todo, já que só entendendo o investimento numa lógica unívoca e complementar se entende que, efetivamente, este permite alcançar o fim desejado, ou seja, o aumento da capacidade.

UNIDADE FABRIL DE ... – 2020

- a) Finalmente, no exercício de 2020, concluiu o projeto, identificado com o número 32.853, desenvolvido na unidade fabril de..., tendo investido € 590.932,91, repartidos do seguinte modo:

Área de investimento	Valor Elegível RFAI (SP)
ALTERAÇÕES LINHAS VIDRAR 2020	7 082,50
ÁREA PARA DESENVOLVIMENTO PRODUTO	11 317,51
ESTANTE PICKING LOGÍSTICA 2020	22 520,19
FILTRO VIA HUMIDA LINHA VIDRAR	25 500,00
GIRADOR ROTATIVO LINHA VIDRAR 8	14 150,00
ILUMINAÇÃO FABRIL ESCOLHA	12 740,00
LINHA CINTAGEM E PLASTIFICAÇÃO	195,33
MAQUINA RETIFICAR, POLIR E AMACIAR BMR	471 332,58
NOVA SUPERVISÃO FÁBRICA (4.0)	13 744,80
SIST DE DESFIRRIÇÃO PÓ PRENSAS 2020	12 350,00
Total Geral	590 932,91

- b) O investimento nas linhas de vidrar serviu um propósito semelhante ao que conduziu a esta mesma alteração na unidade fabril de ..., i.e., visou aumentar a capacidade de produção das linhas para formatos de maior dimensão, como o 90x90 e 120x120, mais procurados nos mercados internacionais, pelo que, contrariamente ao que alegam os serviços de inspeção, não estamos perante meras substituições de equipamentos já existentes.
- c) Os demais investimentos nesta área, como a aquisição e instalação do filtro via húmida, no montante de € 25.500,00, e o girador rotativo, instalado na linha de vidrar 8, no montante de €.14.150.00, visaram o mesmo propósito, ou seja, adaptar as linhas à produção de novos formatos, assim aumentando não só a eficiência, mas também a capacidade de produção instalada e efetiva.
- d) Já o investimento na área para desenvolvimento de produto, no montante de € 11.317,51, contribui, inequivocamente, para o desenvolvimento de novos produtos, mais apetecíveis nos mercados internacionais, e, conseqüentemente, para a diversificação e eficiência da produção.
- e) Bem assim, a instalação de uma nova estante de picking logística reforça o que vem de ser dito e a estrita correlação entre os investimentos efetuados nos anos anteriores e o aumento da capacidade da produção da Requerente, pois se não fossem os referidos investimentos não teria existido a necessidade de instalar

esta nova estante, que não visou substituir qualquer estante já existente, mas antes acomodar o aumento da produção que, necessariamente, se refletiu no aumento de necessidades na área logística.

- f) E todos os demais investimentos, entre os quais se contam as mudanças no sistema de iluminação da unidade fabril, no montante de € 12.740,00, as alterações na linha de cintagem e plastificação, no montante de € 195,33, a instalação da máquina de retificar, polir e amaciar BMR, no valor de € 471.332,58, a nova supervisão, no montante de € 13.774,80, e, ainda, o sistema de desferritização pó prensas, no montante de € 12.350,00, só podem ser entendidos numa lógica de continuidade face aos investimentos que estavam a ser levados a cabo desde 2017, visando um efetivo aumento da capacidade do estabelecimento existente.
- g) De igual modo, o investimento no software LGV não visou, como defendem os serviços de inspeção, a simples manutenção do sistema, mas antes a continuação do trabalho que vinha sendo feito nos exercícios anteriores, ou seja, de adaptação da fábrica à produção – e a aumentar a produção – de produtos em maior escala, pelo que não estamos perante um “investimento de substituição” ou de mero upgrade, pois o investimento deve ser entendido como um continuum, iniciado em 2017 e concluído em 2020.
- h) Vistos os investimentos efetuados em cada um dos exercícios, importa referir que, em 2017, a Requerente candidatou parte do investimento plurianual ao COMPETE – PORTUGAL 2020, projeto a que também corresponde o citado Código 32.853.
- i) E, conforme resulta do Pedido de Pagamento a Título de Reembolso Final, datado de 27/04/2018 (cfr. Documento n.º 3 que ora se junta, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), no ano de 2017, a Requerente teve uma despesa aprovada de € 6.900.954,00, sendo que tanto a despesa apresentada como a despesa certificada ascenderam a € 6.600.693,57 (95,65%).

- j) Destarte, e apesar de considerar que o investimento efetuado era elegível, para efeitos do RFAI, por forma a respeitar o limite aplicável aos benefícios fiscais plasmado na lei, a Requerente, ao submeter a Declaração Modelo 22, referente ao exercício de 2017, em 22/06/2018, não inscreveu qualquer montante no Quadro 07 do Anexo D, em especial nos campos 714, 715, 716 e 721.
- k) Da submissão daquela Declaração Modelo 22 resultou o apuramento de imposto a pagar, no montante de € 70.143,36, valor pago pela Requerente em 29/06/2018 (Documento n.º 4 que ora se junta e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- l) De igual modo, a Declaração Modelo 22 referente ao exercício de 2018 (e o correspondente anexo D) não considerava a dotação RFAI reportada àquele exercício, porquanto a Requerente não havia considerado o benefício no exercício anterior.
- m) Ora, tendo verificado que não poderia obter o incentivo financeiro associado ao PORTUGAL 2020, uma vez que os seus indicadores económico-financeiros não permitiriam que ficasse isenta de não reembolsar o incentivo, a ora Requerente teve de repensar as suas opções.
- n) Assim, e uma vez que o Projecto com o Código 32.853 já havia sido analisado e aprovado pelo COMPETE/AICEP, para efeitos do Portugal 2020, pese embora a Requerente, pelas razões acima aduzidas não tenha vindo beneficiar do incentivo financeiro,
- o) E que, no que respeita à elegibilidade do investimento, a Requerente não tinha quaisquer dúvidas sobre a sua subsunção ao RFAI, perspetivou a possibilidade de reconhecer a dotação de RFAI nos exercícios de 2017 e seguintes.
- p) Destarte, em 16/06/2020, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra o ato de autoliquidação de IRC correspondente à declaração ...-2018-...-... peticionando, igualmente, a “Aceitação do reporte adicional de benefícios fiscais por dedução à coleta para o exercício de 2018 no montante de EUR 741.536,04” e, bem assim, a “Correção oficiosa da Declaração periódica de rendimentos (Mod. 22) do IRC do exercício de 2018, nos termos atrás referidos, com o

reembolso de IRC do montante de EUR 26.650,99 e, bem assim, com o reporte adicional de benefícios fiscais por dedução à coleta para exercícios futuros no montante de EUR 714.885,04” (cfr. Documento n.º 5 que ora se junta, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

- q) Tal Reclamação Graciosa, que visou a autoliquidação n.º 2018 ..., referente a 2017, e a autoliquidação n.º 2019..., respeitante a 2018, veio a merecer despacho de Deferimento, datado de 23/12/2020 (cfr. Documento n.º 6 que ora se junta, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), do qual resulta:
- r) “A reclamante viu aprovado em 2018-02-15 um projeto de investimento ao abrigo do Sistema de Incentivos à Inovação Empresarial do Portugal 2020, sob o n.º ..., o qual visou o aumento da capacidade produtiva instalada no seu estabelecimento industrial de..., que previa um investimento elegível global de € 6.900.954,00, a executar entre 2017-06-12 e 2017-12-31.
- s) No âmbito desse projeto, conforme consta no termo de aceitação que juntou, datado de 2018-02-23, foram aprovados incentivos financeiros, que consistiram num incentivo FEDER reembolsável de 40% sobre o montante das despesas consideradas elegíveis, no total de € 2.760.381,60, atribuído pelo prazo de 8 anos, com período de carência de 2 anos, concedido sem pagamento de juros ou quaisquer outros encargos. Mediante o cumprimento dos resultados previstos no contrato, a alcançar no exercício 2019, poderia ainda beneficiar de uma isenção de reembolso no montante máximo de 60% do incentivo reembolsável.
- t) No exercício de 2017 (ano de execução dos investimentos) para efeitos de autoliquidação e cálculo do IRC a pagar nesse período, não apurou, para este investimento, qualquer benefício fiscal associado a crédito de imposto ao abrigo do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), uma vez que considerou que o investimento elegível efetuado naquele exercício seria, na totalidade, objeto de cofinanciamento público pelo Sistema de Incentivos à Inovação Empresarial do Portugal 2020, no âmbito do Projeto n.º... . Com efeito, perspetivando conseguir obter [a] isenção de reembolso acima referida, os

investimentos que estavam associados àquele projeto não poderiam usufruir do benefício fiscal ao abrigo do RFAI, uma vez que, embora fossem benefícios de natureza diferente e, por conseguinte, cumuláveis, o montante total dos auxílios estatais ao investimento com finalidade regional para o mesmo conjunto de investimentos ultrapassaria o limite máximo previsto no art.º 43.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI).

- u) No âmbito do acompanhamento do cumprimento dos resultados contratualizados no projeto n.º ... associados àquele incentivo financeiro, que impunha a concretização de metas para o ano cruzeiro (2019), a reclamante constatou que os seus indicadores económico-financeiros não permitirão obter a isenção de reembolso do incentivo inicialmente prevista no contrato.
- v) Face ao incumprimento das metas associadas ao incentivo financeiro, sendo previsível, com base nos indicadores que dispõe para o exercício 2019, que não venha a beneficiar da referida isenção de reembolso do incentivo, pretende agora que os investimentos realizados por referência ao exercício 2017 sejam considerados elegíveis para efeitos de apuramento de crédito fiscal no âmbito do RFAI, uma vez que não é expectável que o benefício associado ao incentivo financeiro seja concretizado e, assim sendo, não será atingido o limite máximo de auxílios a que alude o art.º 43.º CFI, razão pela qual não apurou à data da entrega da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC e respetivo anexo D qualquer benefício associado ao RFAI.
- w) Considerando que o montante efetivo de investimento elegível para efeitos de RFAI totalmente realizado no exercício 2017 ascendeu a € 6.587.611,57, pretende beneficiar de um crédito de imposto por dedução à coleta de IRC no montante de € 1.646.902,89 (25% das aplicações relevantes conforme determina o art.º 23.º do CFI).
- x) Em suma, tendo por base esses fundamentos, pretende a correção à liquidação de IRC de 2017, consubstanciada nas seguintes alterações da modelo 22 de IRC e seu anexo D para esse período:
 - Quadro 07 do Anexo D

074 - RFAI

Campo 714 – Dotação do Período [€ 1.646.902,89] (25% das aplicações relevantes – n.º 1 a) 1) i) do art.º 23.º do CFI)

Campo 715 – Dedução do Período [€ 905.366,85] (limite de 50% da coleta total de IRC – al.b) do n.º 2 do art.º 23.º do CFI)

Campo 716 – Saldo que transita [€ 741.536,04] (parte não deduzida no período, dedutível nos 10 períodos seguintes (n.º 3 do art.º 23.º do CFI)

Campo 721 – Total das Deduções [€ 1.457.809,18] (campo 715 + campo 711 – SIFIDE - Dedução do período [€ 552.442,33])

- Quadro 10 da Modelo 22

Campo 355 – Benefícios fiscais [€ 1.457.809,18] (oriundo do campo 721 do Quadro 075 do Anexo D)

y) Estas correções implicam uma alteração ao cálculo do imposto apurado, passando a evidenciar um Total a Recuperar para o exercício de 2017 de € 835.223,49 (anteriormente Total a Pagar de € 70.143,36).

z) Pretende, ainda, no que concerne ao exercício de 2018, que lhe seja corrigida a liquidação de IRC, no sentido de ser considerada a dedução à coleta de IRC da parte que, por imposição do limite estabelecido na al. b) do n.º 2 do art.º 23.º do CFI, não foi deduzida no exercício de 2017 e que transita para os períodos seguintes, conforme determina o n.º 3 do art.º 23.º do CFI, consubstanciada nas seguintes alterações da modelo 22 de IRC e seu anexo D para esse período:

- Quadro 07 do Anexo D

074 – RFAI – Período a que respeita 2017

Campo 713 – Saldo não deduzido no período anterior [€ 741.536,04]

Campo 715 – Dedução do Período [€ 370.707,95] (limite de 50% da coleta total de IRC – al.b) do n.º 2 do art.º 23.º do CFI)

Campo 716 – Saldo que transita para o período seguinte [€ 370.828,09] (parte não deduzida no período, dedutível nos 10 períodos seguintes (n.º 3 do art.º 23.º do CFI)

Campo 721 – Total das Deduções [€ 681.912,49] (campo 715 + campo 711 – SIFIDE - Dedução do período [€ 311.204,54])

- Quadro 10 da Modelo 22

Campo 355 – Benefícios fiscais [€ 681.912,49] (oriundo do campo 721 do Quadro 075 do Anexo D)

aa) Estas correções implicam uma alteração ao cálculo do imposto apurado, passando a evidenciar um Total a Recuperar para o exercício de 2018 de € 979.923,73 (anteriormente Total a Recuperar de € 953.272,74).

bb)(...)

6) Pelos dados que dispõe, a reclamante constatou que os seus indicadores económico-financeiros do ano cruzeiro (2019) não permitirão obter a isenção de reembolso do incentivo inicialmente prevista no contrato, pelo que a totalidade dos incentivos financeiros não atingirá a intensidade máxima de auxílio de carácter regional para aquele investimento;

7) Até final de 2018, segundo informação prestada pelo promotor, a reclamante não usufruiu de qualquer incentivo financeiro relacionado com aquele projeto (isenção de juros ocorre a partir de 2019 e isenção de reembolso ainda não avaliada/concluída);

8) A reclamante pretende assim que seja considerada a dotação do benefício fiscal do RFAI em 2017 originando um crédito de imposto de € 1.646.902,89 (25% do investimento elegível para efeitos de RFAI - € 6.587.611,57);

9) A reclamante logrou apresentar documentação demonstrativa que reunia cumulativamente os pressupostos para beneficiar dos incentivos fiscais no âmbito do RFAI - art.º 22.º a 26.º do CFI, nomeadamente a elegibilidade do promotor, a elegibilidade do investimento e documentação relacionada com a criação de novos postos de trabalho;

10) Apresentou uma descrição dos investimentos realizados e dos comprovativos documentais das aquisições efetuadas, documentação integrante do processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, e que identifica discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo

montante e outros elementos considerados relevantes, conforme determina o n.º 1 e 2 do art.º 25.º do CFI, e art.º 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro;
(...)

Perante o exposto, verificando-se, no caso presente, a admissibilidade e cumulatividade entre incentivos financeiros e benefício fiscal do RFAI, dentro dos limites estabelecidos pelo art.º 43.º do CFI, somos de PARECER que a petição em análise deve ser deferida.

Nesse sentido deverá ser considerada a dotação de € 1.646.902,89 no período 2017 relativo ao crédito de imposto relacionado com o investimento elegível nesse período ao abrigo do benefício fiscal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), com impacto no apuramento das deduções de benefícios fiscais nos períodos 2017 e 2018, e, subsequentemente, no imposto final apurado em cada um dos períodos.

Deverá assim ser promovida a elaboração de Documento de Correção espelhando as seguintes alterações ao quadro 10 do rosto e quadros 074 e 078-A todos do anexo D das declarações modelo 22 de IRC dos períodos 2017 e 2018:

(...)

* **Ano 2018**

- **Dotação e dedução RFAI – quadro 074 do anexo D**

Quadro 074 da Modelo 22 - Anexo D

Diploma	713 Saldo não deduzido no período anterior	714 Dotação do período	715 Dedução do período	716 Saldo que transita para período(s) seguinte(s)
7422017 - RFAI	741.536,04	0,00	370.707,95	370.828,09
7422018 - RFAI	0,00	942.072,52	0,00	942.072,52

Quadro 075 da Modelo 22 – Anexo D

Campo 721 – Total das deduções ... 681.912,49 (SIFIDE + RFAI)

Notas:

- campo 715 (2017) – valor correspondente ao máximo de dedução permitida - limite de 50% da coleta total de IRC € 741.415,89 – al.b) do n.º 2 do art.º 23.º do CFI)

- campo 714 (2018) – dotação RFAI do período de 2018 de responsabilidade da reclamante, num total de € 3.768.290,09, em parte (€ 2.247.634,88) relativa a projeto de investimento único iniciado em 2017, sendo este investimento elegível em 2018 fora da abrangência da análise na presente reclamação

- **Incentivos sujeitos às taxas máximas de auxílios regionais - Quadro 078-A do Anexo D**

Quadros 078 da Modelo 22 - Anexo D

INCENTIVOS SUJEITOS ÀS TAXAS MÁXIMAS DE AUXÍLIOS REGIONAIS (CFI aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro) (Para os períodos de tributação de 2017 e seguintes)									
INFORMAÇÃO RELATIVA A PROJETOS DE INVESTIMENTO DE ÂMBITO REGIONAL									
750 Tipo	751 N.º projeto / Código do incentivo	Projeto de investimento/ Incentivo				Aplicações relevantes previstas			
		752 Data de início do investimento	753 Data de fim do investimento	754 Tipologia de investimento	755 Identificação oficial do incentivo financeiro	756 Região elegível	757 Código CAE	758 Montante total	759 Montante total atualizado
Projeto de investimento único		12-06-2017	31-12-2018	002	P2020 - Incentivos à Inovação Empresarial	NUTS III Região de []	23312	9.148.588,88	9.130.308,17
Projeto de investimento distinto		01-01-2018	31-12-2018	002	-	NUTS III Região de []	23312	1.520.655,21	1.520.655,21

078-A2 INCENTIVOS FINANCEIROS USUFRUÍDOS E FISCAIS UTILIZADOS - VALORES DO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO								
760 N.º projeto / Código do Incentivo	Aplicações relevantes realizadas		Financeiro		IRC		771 Montante total atualizado dos benefícios usufruídos/ utilizados	
	761 Montante	762 Montante atualizado	763 Montante usufruído	764 Montante usufruído atualizado	765 Montante utilizado	766 Montante atualizado		
	2.247.634,88	2.229.354,17	0,00	0,00	370.707,95	367.692,87	367.692,87	
	1.520.655,21	1.520.655,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

078-A3 INCENTIVOS FINANCEIROS USUFRUÍDOS E FISCAIS UTILIZADOS - VALORES ATUALIZADOS ACUMULADOS									
772 N.º projeto / Código do Incentivo	Aplicações relevantes	Financeiro	IRC	IMI	IMT	SELO	779 Montante total atualizado dos benefícios usufruídos/ utilizados	780 Intensidade de auxílio acumulada	781 Montante a inscrever no campo do Q. 10 da M22
	773 Montante acumulado atualizado	774 Montante usufruído atualizado	775 Montante atualizado	776 Montante atualizado	777 Montante utilizado	778 Montante utilizado			
	9.130.308,17	0,00	1.273.059,72	0,00	0,00	0,00	1.273.059,72	13,94%	0,00
	1.520.655,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00

Notas:

- campo 750 (linha 1) – iniciando o investimento no período 2017 e indicando a reclamante que as aplicações relevantes realizadas em 2018 na linha 1 do campo 761 e 762 dizem respeito ao mesmo projeto, estamos em presença de um projeto de investimento único nos termos da al.a) do n.º 1 do art.º 4.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro;

- campo 753 (linha 1) – tratando-se de um projeto de investimento único, e não abrangendo o objeto da reclamação períodos posteriores a 2018 onde se pudesse confirmar as aplicações relevantes previstas, a data do fim do investimento reporta-se à data que já constava mencionada pela reclamante na declaração mod.22 submetida, agora objeto de reclamação;

- campo 758 e 759 (linha 1) – atendendo à definição de “projeto de investimento único”, poderão ser considerados na mesma linha vários projetos existentes num período até 3 anos, pelo que o valor das aplicações relevantes previstas a mencionar é dinâmico de exercício para exercício. Nos esclarecimentos prestados a reclamante veio indicar um valor superior de aplicações relevantes previstas - € 10.733.852,73. Não cabendo na análise desta reclamação a confirmação de que as aplicações relevantes previstas foram ou não concretizadas, e que, à data – 2017 e 2018 – já eram previstas (uma vez que não são referidas nas declarações submetidas para estes exercícios), os valores mencionados nestes campos cingir-se-ão às aplicações acumuladas concretizadas até 2018.

- campo 773 (linha 1) – O montante acumulado atualizado das aplicações relevantes corresponde ao valor atualizado do investimento elegível objeto de incentivo financeiro (projeto 32853) ocorrido em 2017 adicionado ao valor atualizado das aplicações relevantes no âmbito do RFAI em 2018 e que se integram na definição de projeto de investimento único.

- Cálculo do Imposto - Quadro 10 da Modelo 22

Quadro 10 da Modelo 22 - Cálculo do Imposto

347-B	Imposto à Taxa Normal	688.113,90	
351	COLETA		688.113,90
373	Derrama Estadual	53.301,99	
378	COLETA TOTAL		741.415,89
355	Benefícios Fiscais	681.912,49	
356	Pagamento Especial por Conta	-	
357	TOTAL DAS DEDUÇÕES		681.912,49
358	TOTAL DO IRC LIQUIDADO		59.503,40
360	Pagamento por Conta	1.126.009,96	
374	Pagamentos Adicionais por Conta	159.648,00	
362	IRC A RECUPERAR		1.226.154,56
364	Derrama Municipal	49.150,99	
365	Tributações Autónomas	197.079,83	
368	TOTAL A RECUPERAR		979.923,74

Da declaração de substituição

- a) Ainda na sequência desta decisão e por causa dela, em 19/04/2021, a Requerente entregou declaração de substituição da Modelo 22 referente ao exercício de 2019, nela considerando a dotação RFAI por saldos transitados de 2017 e 2018 e, bem assim, a dotação do período, que transitou para o exercício seguinte (cfr.

Documento n.º 7 que ora se junta, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

- b) Aqui chegados, é relevante destacar que a Requerente sempre foi – e continua a ser – diligente e cumpridora das suas obrigações tributárias, mantendo a sua contabilidade organizada e cumprindo as suas obrigações declarativas e contributivas.
- c) Foi, por isso, com surpresa que a Requerente tomou conhecimento que, vários anos após a prolação da Decisão (que lhe era favorável) da Reclamação Graciosa referente aos exercícios de 2017 e 2018, estava a ser sujeita a ações de inspeção tributária, levadas a cabo pela AT, com referência aos exercícios de 2017 a 2020.
- d) E tendo o intuito de esclarecer o mal-entendido que, segundo considera, se suscitou, requereu uma reunião com a Direção de Finanças de..., que teve lugar no dia 16/05/2025, em que tentou esclarecer as questões suscitadas pelos serviços de inspeção.
- e) Não obstante, as ações inspetivas acabaram por ser concluídas com relatórios de inspeção absolutamente coincidentes com os projetos de relatórios.
- f) Destarte, os atos que ora se contestam assentam em propostas de correções que desconsideram os investimentos tidos como elegíveis, para efeitos do RFAI, por os serviços de inspeção considerarem que estamos perante a aquisição de equipamentos de substituição, meros upgrades de softwares e alterações ou substituições nas linhas já existentes, o que não corresponde à realidade, como se demonstra pela prova documental junta e resultará da prova testemunhal a produzir, bem como da visita ao local por este Douto Tribunal, conforme mais adiante se peticiona, nem corresponde à correta aplicação do Direito, como se demonstrará.
- g) Atento o exposto, a Requerente não se pode conformar com as correções propostas, nem com os atos de liquidação de impostos e juros e demonstrações de acerto de contas que daí resultam, tendo o presente Pedido de Pronúncia Arbitral por base a caducidade do direito à liquidação e a inexigibilidade do

imposto e, ainda, o erro de interpretação da AT na aplicação do regime legal à concreta situação da Requerente.

- h) Nesta senda, é imprescindível destacar que a Requerente exerceu o seu Direito de Audição Prévia, no âmbito das inspeções referentes a 2018 e 2020, tendo destacado, na primeira, que “o benefício apurado e inscrito pela Requerente adveio da decisão de uma Reclamação Graciosa deferida pela própria Autoridade Tributária” e na segunda que se rejeitam as conclusões tecidas (cfr. Anexo 14 do RIT referente a 2018 e Anexo 10 do RIT referente a 2020).
- i) Por fim, cumpre, ainda, salientar que a Requerente pagou o imposto considerado devido.
- j) Efetivamente, em 04/11/2025, na sequência da citação no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2025..., a Requerente procedeu ao pagamento do montante em dívida, que ascendeu a € 20.721,44, sendo € 20,571.22 referentes ao imposto considerado devido no exercício de 2018 (cfr. Documento n.º 8 que ora se junta, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- k) De igual modo, em 24/11/2025, a Requerente procedeu ao pagamento do imposto respeitante ao exercício de 2019, no montante de € 146.487,77 (cfr. Documento n.º 9 que ora se junta, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- l) E, finalmente, em 11/12/2025 a Requerente procedeu ao pagamento de € 187.138,87, respeitante ao imposto apurado no exercício de 2020 (cfr. Documento n.º 10 que ora se junta, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) As liquidações promovidas pela AT, em sede de IRC, resultam de correções meramente aritméticas ao imposto, relatadas nos RIT, no período de tributação de 2018, 2019 e 2020, que se resumem no quadro seguinte:

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ANO/ PERÍODOS	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.1.2	Correção ao saldo transitado de RFAI	2018	Artigo 22.º 26.º CFI	Artigo 119.º RGIT	€ 59.503,40
V.	Dotação de RFAI indevida – unidade produtiva de Aveiro	2018	Artigo 22.º 26.º CFI	Artigo 119.º RGIT	€ 71.742,33
V.	Dotação de RFAI indevida – unidade produtiva de Ílhavo	2018	Artigo 22.º 26.º CFI	Artigo 119.º RGIT	€ 380.163,80
IRC– total de imposto em falta					€ 511.409,53

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ANO/ PERÍODOS	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.	Ajustamento de benefício fiscal RFAI (AJB) – saldo transitado	2019	Artigo 22.º 26.º CFI	Artigo 119.º RGIT	€ 899.748,11
IRC– total de AJB					€ 899.748,11

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ANO/ PERÍODOS	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.	Dotação de RFAI indevida	2020	Artigo 22.º 26.º CFI	Artigo 119.º RGIT	€ 18.010,39
IRC– total de imposto em falta					€ 18.010,39

- b) Sumariamente, estas correções assentaram na comprovação e fundamentação de que a dotação corrigida é inerente a investimentos de substituição, de modernização, ajustamentos do layout fabril e a investimentos relacionados com Ativos intangíveis que não preenchem o conceito de investimento inicial para efeitos de fruição do benefício fiscal RFAI.
- c) A propósito da primeira questão: pugna pela ilegalidade da prática destes atos encerra uma revogação da decisão de deferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2020..., datada de 23/12/2020 (cfr. cit. Documento n.º 6) que, sendo um ato constitutivo de direitos, não poderia ter sido anulada, uma vez que o prazo de caducidade já havia decorrido, pelo que os atos ora impugnados são ilegais;
- d) A propósito da segunda questão: a elegibilidade do investimento (alegadamente inicial) efetuado pela Requerente, em 2018, 2019 e 2020 para efeitos do RFAI.

Quanto à caducidade do direito à liquidação, irrevogabilidade do ato e inexigibilidade do imposto

- a) Não tem razão a Requerente quanto a esta matéria.
- b) Relativamente ao investimento de 2018, há que referir que este não é um projeto anual, mas, sim, um projeto plurianual que se estendeu pelos exercícios de 2017 a 2020.
- c) E, relativamente ao prazo de caducidade, há que referir que, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária (LGT), o prazo de caducidade suspende-se, “em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição”.
- d) Ora, as disposições legais relativas ao RFAI sempre impuseram o cumprimento cumulativo de vários requisitos a que os sujeitos passivos (SP) estão obrigados, tratando-se, deste modo, de “pressupostos futuros e incertos, acessórios, secundários, que são a sua condição”, conforme refere SÁ GOMES, em “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”¹, ao abordar os benefícios fiscais condicionados.
- e) Segundo a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, 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 alínea c)”, sendo que esta alínea remete para “um período mínimo de cinco anos” (no caso de não PMEs, como é o caso da Requerente).
- f) Por outro lado, e conforme decorre do dossier RFAI da Requerente (Anexo 3 ao RIT), o investimento considerado elegível em 2018 integra um projeto de investimento plurianual, iniciado em 2017 e termo em 2020.
- g) Uma vez que os sujeitos passivos são obrigados a cumprir cumulativamente as condições do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, nomeadamente a manutenção na empresa e na região, durante um período mínimo de 5 anos, os bens objeto de investimento, bem como manter no mesmo período os postos de trabalho criados, no caso deste investimento relativo ao projeto plurianual 2017-2020, o

“termo do prazo legal do cumprimento da condição” apenas termina em 31 de dezembro de 2025.

- h) Deste modo, “desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição”, o prazo de caducidade da liquidação dos tributos encontrou-se suspenso, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, uma vez que o RFAI se configura como um regime de “benefícios fiscais de natureza condicionada”.
- i) Conclui-se, então, que desde a apresentação da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, referente ao período de 2020, último ano do projeto de investimento plurianual, submetida pelo sujeito passivo a 17-06-2021, até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição (31-12-2025), decorreram 1.658 dias, durante os quais o prazo de caducidade se encontrou suspenso.
- j) A data-limite decorrente do prazo normal da caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, permitiria à Requerida o direito de liquidar os tributos com a liquidação notificada no prazo de 4 anos, ou seja, em relação ao IRC do período de 2020, até 31 de dezembro de 2024.
- k) Acrescendo os 1.658 dias da suspensão da caducidade, encontrava-se a Requerida legitimada a proceder à notificação da liquidação do IRC relativa ao período de 2017 até 16-07-2029.
- l) De notar que o ponto 11. salvaguarda que, dentro dos prazos previstos na Lei e em processo autónomo poderão ser objeto de controlo as condições de aplicação e avaliação da manutenção dos pressupostos do regime dos benefícios fiscais, nos termos do n.º 4 do artigo 25.º do CFI e n.º 4 do artigo 8.º da Portaria 297/2025 de 21 de setembro.
- m) Ademais, importa referir que o projeto de investimento relevante para o RFAI, é um projeto plurianual, desenvolvido pela Requerente enquadrado na tipologia aumento da capacidade de um estabelecimento existente, abrangendo os exercícios de 2017 a 2020.
- n) Ora, neste contexto, a decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa apresentada a 16-06-2020, com despacho de Deferimento, datado de 23-12-

2020, analisou internamente os elementos e condições disponíveis à data, ficando de fora, naturalmente e desde logo, a criação e manutenção de postos de trabalho bem como a manutenção dos equipamentos, condição do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, que só poderia ser aferida até ao final dos 5 anos.

- o) E, não de somenos relevância, é de salientar que a reclamação graciosa abrangeu os exercícios de 2017 e 2018, e o projeto de investimento que visou o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, abrangeu os exercícios de 2017 a 2020, pelo que a aferição deste aumento de capacidade implicou a análise conjunta dos investimentos realizados nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020, considerados elegíveis pela Requerente.
- p) Em suma, não assiste razão à Requerente quanto à propalada, mas inexistente, à caducidade do direito à liquidação e a irrevogabilidade do ato e, conseqüentemente a inexigibilidade do imposto.

Quanto ao erro sobre os pressupostos na aplicação do RFAI

- a) No âmbito deste capítulo, vem ainda a Requerente manifestar a sua discordância face ao entendimento vertido no RIT no que concerne ao investimento inicial, equipamentos de substituição, equipamentos de adaptação para substituição de módulos e maquinaria já instalados, investimentos em licenças, renovações e substituições de softwares diversos, associados ao projeto de investimento plurianual 2017-2020, que abrangeu a unidade produtiva de ..., e ao projeto anual de 2018 que abrangeu a unidade produtiva de
- b) Porém, não assiste qualquer razão à Requerente nesta matéria.
- c) Ao longo do pedido de pronúncia arbitral (PPA) a Requerente apresenta diversas justificações e objetivos a atingir com a execução deste projeto que abrangeu os anos de 2017-2020, tendo em vista contextualizar e justificar o investimento.
- d) Relativamente ao projeto de investimento plurianual 2017-2020 localizado na unidade produtiva de..., foram os seguintes os investimentos associados a

aplicações relevantes que originaram as correções de imposto em sede de RFAI em cada um dos anos:

- Exercício de 2018

No ano de 2018 a Requerente deu continuidade à aquisição do forno que tinha iniciado em 2017 no âmbito do projeto plurianual 2017-2020, correspondendo este investimento considerado elegível pela própria ao montante de €141.795,87. Neste exercício de 2018 procedeu ainda à aquisição de uma pá carregadora Volvo L90H no valor de € 145.173,46.

Ambos os investimentos visaram, conforme demonstrado no RIT, a substituição de equipamentos obsoletos.

No que toca ao forno, de acordo com as informações fornecidas pela Requerente (Termo de ocorrência de 16-12-2024 anexo 6 ao RIT, a empresa laborava na unidade produtiva da Taboeira com 3 fornos: forno 3, 4 e 5, sendo que os fornos 1 e 2 haviam sido abatidos.

O forno 5, integrado no projeto RFAI em análise, veio substituir o forno 1 que foi abatido em 2019, e vendido para sucata conforme documentos que anexos ao RIT (Anexo 7).

O forno 2 foi também abatido em 2023 de acordo com as informações suplementares prestadas pela Requerente (e-mail remetido em 13-01-2025 que consta do anexo 8 ao RIT) e os elementos fornecidos no âmbito da resposta ao pedido de elementos de 24-03-2025 que constam do anexo 12 ao RIT.

- e) E nesta sequência foi o forno n.º 5 qualificado, em sede de RIT de equipamento de substituição, uma vez que a Requerente abateu um forno em 2019 e outro forno em 2023, conforme comprovam os documentos de abates que constam anexos ao RIT, e portanto, este investimento no forno n.º 5, relevado no ano de 2018, no montante de € 141.795,87 não foi considerado elegível em sede de RFAI.
- f) Analogamente, a aquisição da pá carregadora Volvo L90H no valor de € 145.173,40 visou substituir a Pá carregadora Komatsu detida pela Requerente e

abatida neste exercício de 2018 conforme demonstrado no RIT, constituindo inequivocamente um equipamento de substituição.

g) Assim, foi desconsiderado no RIT um investimento global em aplicações relevantes de € 286.969,27 originando uma correção à dotação RFAI deste exercício de € 71.742,32.

• Exercício de 2020

h) Em 2020, no âmbito do projeto plurianual 2017-2020, a Requerente realizou investimentos em equipamentos de substituição, upgrades e softwares que se concretizaram em serviços de manutenção, de supervisão, upgrade do software LGV e alterações/substituições operadas na linha de vidragem, cujo valor global do investimento de € 72.041,59 foi desconsiderado no RIT originando uma correção à dotação RFAI deste exercício de € 18.010,39.

i) No caso dos serviços de manutenção, de supervisão, upgrade do software LGV que corresponderam a € 25.309,09, foi apurado em sede de RIT que o início de utilização deste equipamento ocorreu em abril de 2019, e todas as alterações operadas sobre este equipamento no ano de 2020, consideradas elegíveis em sede de RFAI 2020 pelo SP, correspondem a alterações, ajustamentos, assistência técnica, upgrades e melhorias que substituíram os serviços associados à instalação deste equipamento LGV que este já estava funcionamento em Abril de 2019.

j) Ficou, portanto, justificado em sede de RIT a razão da desconsideração destas despesas em aplicações relevantes em sede de RFAI.

k) Efetivamente, se o LGV entrou em funcionamento em 2019, todas os serviços operados sobre este equipamento correspondem a serviços de manutenção e upgrades, que não são elegíveis em sede de RFAI.

l) Já no que toca às alterações/substituições operadas na linha de vidragem que correspondem a um investimento global de € 46.732,50, as próprias faturas mencionam montagem e desmontagem e alterações na linha de vidrar, o que conforme referido no RIT se enquadra no âmbito de equipamentos de substituição.

- m) Relativamente ao projeto de investimento anual de 2018 localizado na unidade produtiva de ..., direcionado para o aumento da capacidade produtiva da unidade produtiva de ..., a listagem de investimento considerado elegível pela Requerente ascendeu na € 1.520.655,21, correspondente a uma dotação de € 380.163,80.
- n) Da leitura do RIT afere-se que este investimento abrangeu a etapa da prensagem, a ampliação do parque de pancones, a linha de vidrar, a zona de entradas e saídas do forno e a etapa da escolha automática, no entanto, concluiu-se no RIT que da análise do dossier RFAI e da observação no local dos investimentos considerados elegíveis pela Requerente, se verificou que estes investimentos genericamente corresponderam a intervenções, ajustamentos e adaptações de equipamentos pré existentes na linha de fabrico pré existente visando adaptar esta linha de fabrico à produção de peças de tamanho 90*90.
- o) No entendimento da Requerente este investimento contribuiu para o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, mas no RIT demonstrou-se que o aumento da produção do formato 90*90 se fez à custa da diminuição dos restantes formatos: em 2020 deixa de se produzir 80*90 e 10*90 e a produção dos formatos 20*90 e 45*90 diminui significativamente relativamente a 2017.
- p) Concluiu-se sim no RIT que, por um lado a Requerente não provou que aumentou a capacidade produtiva do estabelecimento de ..., ónus que lhe compete, tal como previsto no artigo 74.º n.º 1 da LGT, no n.º 2 do artigo 14.º da LGT e no disposto nos artigos 6.º, 7.º e 8.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.
- q) E, por outro lado, com os elementos observados e recolhidos e com os esclarecimentos prestados, concluiu-se que os investimentos se destinaram a adaptar equipamentos e uma linha de fabrico com vista à substituição do formato de produto produzido por outro de maiores dimensões.
- r) Ao longo do seu extenso pedido de pronúncia arbitral (PPA) a Requerente argumenta no sentido de discordar da posição assumida pela Requerida nos diversos RIT, nos quais se defendeu o enquadramento dos investimentos

realizados em investimentos de manutenção/adaptação, investimentos em equipamentos de substituição e em ativos intangíveis não elegíveis.

- s) A Requerente apresenta diversas justificações e objetivos a atingir com a execução destes projetos de investimento, enquadrados na tipologia de aumento da capacidade de estabelecimento existente, dos quais de seguida se destacam, com as referências aos parágrafos das alegações da Requerente que se referem especificamente aos equipamentos considerados não elegíveis pela Requerida:

I. Projeto de investimento plurianual 2017-2020 desenvolvido na unidade produtiva de...:

Relativamente ao forno n.º 5 SACMI, adquirido em 2017 e 2018 cumpre ainda referir que a argumentação da Requerente neste artigo 109.º menciona que o forno n.º 5 produz 8.000 m² e os anteriores 1 e 2 juntos produziam, no máximo, 4.500 m², o que julgamos tratar-se de um equívoco, uma vez que no dossier RFAI anexo 3 ao RIT consta “novo forno com capacidade para 7.000 m²/dia (cerca do dobro de qualquer um dos fornos ativos no pré-projeto)”, o que denota, no mínimo, falta de rigor na caracterização e qualificação dos equipamentos adquiridos e nenhuma garantia de imparcialidade na seleção dos equipamentos que considerou elegíveis no projeto de investimento.

Relativamente à pá carregadora Volvo Modelo L90H, adquirida em 2018

A Requerente reconhece que a nova pá é um equipamento de substituição, no entanto, uma vez que é um equipamento mais eficiente, não é “uma mera substituição”.

Relativamente aos investimentos realizados em 2020 na máquina de retificar, polir e amaciar BMR

No entanto, os argumentos esgrimidos acima justificam a correção operada em sede de RIT, i.e., o início de utilização do LGV ocorreu em abril de 2019, logo os investimentos que recaíram sobre este equipamento em 2020 foram evidentemente de manutenção, de upgrade, e não constituem investimento inicial.

Já no que respeita às alterações/substituições operadas na linha de vidragem que correspondem a um investimento global de € 46.732,50, as próprias faturas mencionam montagem e desmontagem e alterações na linha de vidrar, o que conforme referido no RIT se enquadra no âmbito de equipamentos de substituição.

II. Projeto de investimento desenvolvido em 2018 na unidade produtiva de ...

Face ao descrito, concluiu-se no RIT e reitera-se aqui, que a Requerente, contrariamente ao que alega, não provou que aumentou a capacidade produtiva do estabelecimento, ónus que lhe compete, tal como previsto no artigo 74.º n.º 1 da LGT, no n.º 2 do artigo 14.º da LGT e no disposto nos artigos 6.º, 7.º e 8.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

O que ficou de facto provado, e confirmado nos argumentos ora apresentados é que os investimentos se destinaram a adaptar equipamentos e dotar uma linha de fabrico pré-existente visando a alteração do formato do produto que predominantemente passou a produzir, substituindo esse formato os de menores dimensões.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima que se dedica à realização de investimentos na indústria cerâmica, ao comércio, fabrico e exportação de produtos cerâmicos e à prestação de serviços de gestão empresarial a terceiras entidades no setor da cerâmica industrial, tendo como principal atividade o desenvolvimento e produção de painéis cerâmicos para a indústria de construção.
- b) Iniciou a sua atividade em 27/11/1997, estando atualmente integrada num grupo multinacional italiano, em resultado de uma fusão por incorporação, ocorrida em 29/12/2006, entre duas sociedades portuguesas.
- c) De notar que, de acordo, com os requisitos previstos na Recomendação n.º 2003, da Comissão, de 6 de maio de 2003, a Requerente não é considerada como micro, pequena ou média empresa.
- d) À data dos factos (e, bem assim, na presente data) a Requerente desenvolvia a sua atividade através das suas duas unidades industriais de produção, ambas sitas na região Centro de Portugal.
- e) Uma das referidas unidades de produção está localizada em ... e dedica-se, essencialmente, a produzir revestimentos em monoporosa, além de grés esmaltado para aplicações de pavimento.
- f) A outra unidade de produção, sita em ..., e onde se encontra a sede da Requerente, dedica-se ao fabrico de grés porcelânico, essencialmente destinado a pavimentos, interiores e exteriores.
- g) Nesta senda, a Requerente está registada sob os CAE 23312 – Fabricação de ladrilhos, mosaicos e placas de cerâmica, e 23311 – Fabricação de azulejos.
- h) Visando o aumento da sua capacidade produtiva e, bem assim, a sua melhoria contínua, a Requerente tem levado a cabo diversos investimentos, nas suas unidades fabris de ... e

- i) Nesta senda, no exercício de 2017, a Requerente iniciou o investimento inicial, tendo em vista dar continuidade à sua estratégia de crescimento e adquirir novos meios e equipamentos produtivos, garantindo, em cada momento, o aumento da sua capacidade competitiva e, assim, conseguir responder às necessidades do mercado.
- j) Já no exercício de 2018, na unidade industrial de ..., a Requerente fez o investimento (ou projeto 32.853), tendo levado “a cabo diversas iniciativas de investimento visando dar continuidade à sua estratégia de crescimento, destacando-se a aquisição de meios e equipamentos produtivos” visando o reforço da sua capacidade produtiva instalada, para responder eficazmente ao acréscimo do volume de produção perspetivado e ao lançamento de novos produtos, pretendidos pelo mercado, assim alcançado o almejado aumento da eficiência e produtividade global, contribuindo para manter um posicionamento de destaque no mercado internacional (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2018).
- k) No mesmo exercício, mas na unidade fabril de ..., a Requerente levou a cabo o projeto ..., que visou o aumento da capacidade produtiva daquela fábrica, tendo em vista “dotar esta unidade industrial de meios tecnológicos para o aumento da capacidade produtiva ao nível de painéis em grés porcelânico no formato 90x90” (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2018).
- l) Finalmente, no exercício de 2020, a Requerente concluiu o investimento inicial na unidade de ..., alinhado com os seus objetivos estratégicos, e tendo em vista o aumento da capacidade de produção, o que permitiu gerar “um volume de negócios de cerca de Euro 72,3 milhões” (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2020).

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

IV.2. MATÉRIA DE DIREITO

IV.2.A. ENQUADRAMENTO GERAL

Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável. De acordo com o Considerando 31 do RGIC, “podem ser concedidos para promover a criação de novos estabelecimentos, a extensão da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.”

No recorte das definições aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, e com relevância para o caso em análise, o artigo 2.º, 49), alínea a) do RGIC considera como “investimento inicial”:

“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”.

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.

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).

Por outro lado, também nos auxílios ao investimento a favor das PME (aplicável á DLRR), o artigo 17.º, n.º 3 do RGIC estipula que, a fim de serem considerados custos elegíveis, os investimentos devem incluir:

“a) Um investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, alargamento de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para novos produtos adicionais ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou,

b) A aquisição dos ativos pertencentes a um estabelecimento, se forem preenchidas as seguintes condições:

- o estabelecimento encerrou ou teria encerrado se não tivesse sido adquirido,
- os ativos são adquiridos a terceiros não relacionados com o adquirente,
- a operação é realizada em condições de mercado.”

O âmbito de aplicação e os requisitos de acesso ao RFAI e ao DLRR constam dos artigos 22.º a 26.º e dos artigos 27.º a 34.º do CFI, respetivamente, sendo as correções efetuadas pela AT fundadas, em concreto, nos artigos 22.º, 30.º e 34.º do CFI e no disposto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, de que se transcrevem os segmentos com relevo para a matéria em discussão nos presentes autos, na redação vigente à data dos factos:

“Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições [RFAI]

1. O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de

atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

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

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

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

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

[...]

4. Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

[...]

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

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

[...]"

No que se refere à Portaria n.º 297/2015, o respetivo artigo 2.º, n.º 2, alínea d) regula o âmbito de aplicação do RFAI e estabelece que “para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento:

[...]

- a) 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”.

IV.2.B. QUANTO À CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO, IRREVOGABILIDADE DO ATO E INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO

Analisados os argumentos de ambas as partes, é entendimento deste Tribunal que não tem razão a Requerente quanto a esta matéria.

Relativamente ao investimento de 2018, há que referir que este não é um projeto anual, mas, sim, um projeto plurianual que se estendeu pelos exercícios de 2017 a 2020.

E, relativamente ao prazo de caducidade, seguindo o entendimento da Requerida, há que referir que, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária (LGT), o prazo de caducidade suspende-se, “em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição”.

Ora, e continuando o entendimento da Requerida, que subsecrevemos, as disposições legais relativas ao RFAI sempre impuseram o cumprimento cumulativo de vários requisitos a

que os sujeitos passivos (SP) estão obrigados, tratando-se, deste modo, de “pressupostos futuros e incertos, acessórios, secundários, que são a sua condição”, conforme refere SÁ GOMES, em “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”¹, ao abordar os benefícios fiscais condicionados.

Assim sendo:

- Segundo a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, 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 alínea c)”, sendo que esta alínea remete para “um período mínimo de cinco anos” (no caso de não PMEs, como é o caso da Requerente).
- Por outro lado, e conforme decorre do dossier RFAI da Requerente (Anexo 3 ao RIT), o investimento considerado elegível em 2018 integra um projeto de investimento plurianual, iniciado em 2017 e termo em 2020.
- Uma vez que os sujeitos passivos são obrigados a cumprir cumulativamente as condições do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, nomeadamente a manutenção na empresa e na região, durante um período mínimo de 5 anos, os bens objeto de investimento, bem como manter no mesmo período os postos de trabalho criados, no caso deste investimento relativo ao projeto plurianual 2017-2020, o “termo do prazo legal do cumprimento da condição” apenas termina em 31 de dezembro de 2025.
- Deste modo, “desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição”, o prazo de caducidade da liquidação dos tributos encontrou-se suspenso, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, uma vez que o RFAI se configura como um regime de “benefícios fiscais de natureza condicionada”.

Conclui-se, então, que desde a apresentação da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, referente ao período de 2020, último ano do projeto de investimento plurianual, submetida pelo sujeito passivo a 17-06-2021, até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição (31-12-2025), decorreram 1.658 dias, durante os quais o prazo de caducidade se encontrou suspenso.

A data-limite decorrente do prazo normal da caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, permitiria à Requerida o direito de liquidar os tributos com a liquidação notificada no prazo de 4 anos, ou seja, em relação ao IRC do período de 2020, até 31 de dezembro de 2024. Acrescendo os 1.658 dias da suspensão da caducidade, encontrava-se a Requerida legitimada a proceder à notificação da liquidação do IRC relativa ao período de 2017 até 16-07-2029.

IV.2.C. ENQUADRAMENTO DAS CORREÇÕES EFETUADAS

Na visão da Requerente, e visando o aumento da sua capacidade produtiva e, bem assim, a sua melhoria contínua, a Requerente tem levado a cabo diversos investimentos, nas suas unidades fabris de ... e

Nesta senda, no exercício de 2017, a Requerente iniciou o investimento inicial, tendo em vista dar continuidade à sua estratégia de crescimento e adquirir novos meios e equipamentos produtivos, garantindo, em cada momento, o aumento da sua capacidade competitiva e, assim, conseguir responder às necessidades do mercado.

Já no exercício de 2018, na unidade industrial de ..., a Requerente fez o investimento (ou projeto 32.853), tendo levado “a cabo diversas iniciativas de investimento visando dar continuidade à sua estratégia de crescimento, destacando-se a aquisição de meios e equipamentos produtivos” visando o reforço da sua capacidade produtiva instalada, para responder eficazmente ao acréscimo do volume de produção perspectivado e ao lançamento de novos produtos, pretendidos pelo mercado, assim alcançado o almejado aumento da eficiência e produtividade global, contribuindo para manter um posicionamento de destaque no mercado internacional (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2018).

No mesmo exercício, mas na unidade fabril de ..., a Requerente levou a cabo o projeto ...c8, que visou o aumento da capacidade produtiva daquela fábrica, tendo em vista “dotar esta unidade industrial de meios tecnológicos para o aumento da capacidade produtiva ao nível de painéis em grés porcelânico no formato 90x90” (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2018).

Finalmente, no exercício de 2020, a Requerente concluiu o investimento inicial na unidade de ..., alinhado com os seus objetivos estratégicos, e tendo em vista o aumento da capacidade de produção, o que permitiu gerar “um volume de negócios de cerca de Euro 72,3 milhões” (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2020).

Cumprе decidir sobre o enquadramento das correções efetuadas pela Requerida.

IV.2.C.1. PROJETO DE INVESTIMENTO PLURIANUAL 2017-2020 DESENVOLVIDO NA UNIDADE PRODUTIVA DE ...

Quanto a este projeto de investimento invoca a Requerente:

- a) Relativamente ao forno n.º 5 SACMI, adquirido em 2017 e 2018 não se trata de nenhum erro, equívoco ou falta de rigor na caracterização e qualificação do equipamento: o que acontece é que o número de m2 produzidos por dia depende do mix de produto que esteja a ser produzido e o que se verificou, após a montagem e entrada em funcionamento do forno n.º 5, é que as previsões da Requerente eram conservadoras e que, dependendo do produto que esteja a ser produzido, a Requerente pode mesmo conseguir ultrapassar as suas estimativas de produção. Ou seja, na verdade, a capacidade de produção instalada e real pós-projeto é superior à estimada, o que significa que o investimento no forno (e demais equipamentos conexos) permitiu aumentar (ainda mais do que se previu) a capacidade da unidade de
- b) Relativamente à pá carregadora Volvo Modelo L90H, adquirida em 2018, há também que recuperar as declarações da testemunha B... para clarificar o equívoco criado pelos serviços de inspeção e perpetuado pela Requerida na presente sede. Ora, segundo o RIT, estamos perante uma aquisição de um equipamento de substituição por a pá anterior ter sido “dada à troca” pela nova pá e ambas as pás terem a mesma capacidade de transporte, já que o balde de uma e outra pá apresenta as mesmas dimensões. Em suma, a nova pá carregadora contribuiu, de forma decisiva, para o

fim visado: permitiu o aumento da capacidade de produção, uma vez que permite transportar mais matéria-prima no mesmo tempo.

- c) Relativamente aos investimentos realizados em 2020 na máquina de retificar, polir e amaciar BMR – como a testemunha B... teve oportunidade de esclarecer, até após o confronto com faturas constantes do RIT, a entrada em funcionamento dos LGV não se dá no momento da aquisição, uma vez que é necessário afinar os equipamentos no contexto fabril e adaptar as rotas desses equipamentos, pelo que estes serviços estão umbilicalmente relacionados com o aumento da capacidade perspectivado e os restantes investimentos efetuados. Assim, improcede a argumentação da Requerida no que concerne a esta parte do investimento.
- d) Já no que respeita às alterações/substituições operadas na linha de vidragem que correspondem a um investimento global de € 46.732,50, como a testemunha B... também logrou clarificar, estas alterações eram indispensáveis ao aumento da capacidade da unidade fabril, mas não estamos perante meras substituições, como defende a Requerida. Em especial quanto à aquisição dos giradores rotativos, a testemunha clarificou que tal equipamento permite trabalhar as peças, em especial as de maiores dimensões, após a prensa:
- [00:25:16 parte III] Testemunha B...: Muita das vezes sente-se necessidade de fazer a limpeza das arestas, para poder à frente esmaltar sem...e fazer primeira qualidade, que é aquilo que a gente quer. Porque as arestas vão sujas, e pode passar para a parte fina da superfície (...) e portanto eu tenho que limpar as minhas arestas de lado, depois tenho que girar a peça e tenho que limpar as outras. Este equipamento é, do que estamos a falar, faz exatamente isso. Ou seja, permite-me trabalhar o material com as quatro faces antes de pegar e antes de pintar, de o esmaltar.
- Finalmente, também quanto ao “filtro via húmida linha vidrar”, a testemunha esclareceu que não se tratou de uma mera substituição, como alega a Requerida mas

de uma extensão da conduta existente à linha de vidrar modificada, para permitir a ligação ao filtro via húmida:

[00:27:23 parte III] Testemunha B...: Portanto, basicamente, o que nós temos aqui, e certamente que essa fatura deve ser referente a isso, é a necessidade de interligar o despoejamento dessa linha com a parte que existe, ou seja, isso há-de ser tubagem nova para poder fazer a limpeza das peças naquela linha.

Em suma, todos os componentes do investimento levado a cabo na unidade produtiva de ..., entre 2017 e 2020, têm de ser analisados como um único e mesmo investimento que, devido à dimensão dos equipamentos e da fábrica, não pode ser concluído num só exercício, mas visou um único e mesmo objeto – que, aliás, foi alcançado: o aumento da capacidade de produção (instalada e real) da unidade fabril.

A elegibilidade dos investimentos ora em causa, para efeitos do benefício do RFAI, terá de consistir num investimento inicial (por contraposição a investimento de substituição), atendendo ao disposto nos artigos 2.º, n.º 49, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

O fundamento adotado pela Requerida para a desconsideração dos investimentos realizados pela Requerente para efeitos de RFAI resulta do entendimento de que os mesmos configuram meros investimentos de substituição, que contribuirão apenas para a melhoria da eficiência da produção, e que não poderão, conseqüentemente, ser considerados enquadráveis na tipologia de “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”.

O aumento da eficiência do processo produtivo possibilita, assim, que se produza mais quantidade com o mesmo número de horas de produção, traduzindo-se na aptidão para prosseguir o objetivo de aumento da capacidade produtiva da empresa.

Conforme é referido na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 567/2021-T, “[r]elativamente a ‘equipamentos de substituição’, ‘beneficiações de equipamentos Preexistentes’ e a ‘equipamentos complementares’, temos que o respetivo enquadramento no conceito de ‘investimento inicial’ depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015”.

Com efeito, do disposto na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho, não resulta a exigência de “investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível” (veja-se, neste sentido, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T).

Considerando a definição contida na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, e conforme é afirmado no acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 726/2020-T, “não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o que é feito na atividade de exploração corrente da Requerente, desde que o investimento esteja relacionado 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». O artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI, ao referir os ativos «afetos à exploração da empresa», corrobora esta interpretação no sentido de que o que releva à afetação dos ativos à produção da empresa”.

Refira-se que para que um investimento possa beneficiar do RFAI não é condição que haja um aumento efetivo da capacidade produtiva, bastando que o investimento seja apto a atingir esse objetivo, como sucede in casu.

Este sentido encontra-se expresso no acórdão arbitral proferido no âmbito do processo n.º 546/2020-T, ao qual se adere, nos seguintes termos: “o pressuposto de extensão da capacidade de um estabelecimento existente tem naturalmente subjacente a finalidade de aumento da produção, ou seja, do número de unidades produzidas, em regra, conducente ao acréscimo do volume de negócios. Contudo, esta finalidade não constitui em si mesma uma condição de aplicação do regime, mas a sua teleologia. Dito por outras palavras, o aumento de capacidade do estabelecimento aponta para o aumento da produção, mas não é imposta uma obrigação de resultado. O aumento efetivo da produção depende de diversos fatores, não controláveis pelos sujeitos passivos, que não constam da previsão legal como pressupostos de aplicação do RFAI”.

O entendimento deste tribunal encontra-se em linha com a jurisprudência arbitral citada, não se suscitando dúvidas de interpretação do direito da União Europeia que justifiquem o reenvio prejudicial solicitado, a título subsidiário, pela Requerida.

Nestes termos, o que ficou de facto provado, e confirmado nos argumentos ora apresentados é que os investimentos se destinaram a adaptar equipamentos e dotar uma linha de fabrico pré-existente visando a alteração do formato do produto que predominantemente passou a produzir, substituindo esse formato os de menores dimensões, foram adquiridos no âmbito de um investimento inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, estando assim cumprido este requisito para poderem beneficiar do RFAI.

A alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI determina que, para efeitos do RFAI, se consideram aplicações relevantes os investimentos nos “ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo”, desde que afetos à exploração da empresa.

Subscreve-se o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 488/2019-T, quando nele se afirma que “[a]dquirir ‘em estado de novo’ só pode significar que se obteve algo, se alcançou a sua posse, como bem acabado, como um produto oferecido pela primeira vez através de uma transacção entre alienante/vendedor e adquirente/comprador; sair disto, sustentar que aquele que produz também “adquire” o seu próprio produto, não é só ignorar conceitos básicos de Economia (como a divisão do trabalho e o mecanismo das trocas): é forçar a semântica da língua portuguesa, transgredindo os limites impostos pelos artigos 11.º da LGT e 9.º do Código Civil.”

Resulta do n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil que o texto não é o único elemento da interpretação, mas, conforme determina o n.º 2 do mesmo artigo, não pode o intérprete chegar a um resultado interpretativo que não tenha no texto um mínimo de correspondência verbal.

Recorde-se, além do mais, que, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Deste modo, estes investimentos são elegíveis para efeitos do RFAI, na medida em que se enquadram numa das situações previstas no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.

Conforme é afirmado no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T, que se subscreve, *“a aferição dos requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo,*

assim, em princípio, ativos fixos tangíveis que «pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho.

De qualquer modo, mesmo que haja algum tipo de ativos que, pela sua natureza, não se possa enquadrar num projeto de expansão da capacidade produtiva nem possa proporcionar a criação de postos de trabalho, não é esse o caso, seguramente, dos equipamentos informáticos, designadamente os computadores portáteis, que se destinam a ser utilizados por trabalhadores e são suscetíveis de utilização na generalidade dos projetos industriais”.

Verifica-se, in casu, que os equipamentos básicos e administrativos adquiridos são complementares dos outros investimentos realizados, inseridos numa estratégia global de longo prazo de aumento da capacidade produtiva da empresa.

Ou seja, eles não correspondem a meras despesas correntes associadas ao normal funcionamento da unidade fabril, que a Requerente teria de assumir independentemente do investimento inicial feito.

Para este Tribunal é verosímil que a aquisição dos mencionados equipamentos, considerados na sua globalidade, complementa os demais investimentos realizados, existindo uma interdependência e relação de causalidade entre ambos relativamente ao objetivo de expansão da capacidade produtiva.

Ademais, com base nos elementos que foram trazidos aos presentes autos, verifica-se que não foram trazidos aos autos provas ou indícios fundados que contrariem a pretensão da Requerente para além do que já resultou do ato inspetivo.

Essa insuficiência probatória ficou igualmente patente na audiência de inquirição de testemunhas, quando a Requerida frisou que solicitou à Requerente elementos e que não o tendo feito e nem juntado qualquer prova documental que suportasse a alteração dos valores declarados daí resultou a insuficiência de atos probatórios adicionais.

Assim, e em face da prova produzida nestes autos não se poderá ignorar que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, “sempre que da prova produzida [no processo] resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado”.

No mesmo sentido expresso nesta decisão arbitral, vd., por ex.: “[tendo a recorrente sido] diligente na produção de contraprova destinada a suscitar a dúvida sobre os factos evidenciados pela AT como constitutivos do direito a que esta se arroga, [pode], sem margem para qualquer dúvida, reclamar a aplicação da regra prevista no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.” (Ac. do TCAN de 3/2/2022, proc. 00058/10.4BEBRG); “[...] acompanha-se o entendimento da ilegitimidade da administração pública, rectius da administração fiscal, em emitir juízos de valor sobre a bondade da gestão empresarial prosseguida, na esteira do escopo societário, mas apenas quando tal juízo de valor reflita uma pronúncia sobre a oportunidade de determinado tipo de conduta empresarial e, por maioria de razão, sobre a orientação dessa mesma conduta, enquanto conduta devida para a obtenção de ganhos, ou seja, acolhe-se o argumento de que a emissão de um juízo de valor sobre ‘(...) a bondade da gestão empreendida (...)’, por parte da AF, é ilegítimo para qualificação de uma determinada despesa enquanto custo ao abrigo do art.º 23.º/1 se e na medida em que essa aferição repousar numa ponderação de causalidade entre o custo e os proveitos. Assim sendo, neste domínio, porque o preceito existe e tem de ter aplicabilidade prática, apenas não será de aceitar como custos fiscais relevantes e, por isso, dedutíveis, aqueles que, independentemente de corresponderem a uma correta ou incorreta atuação de gestão, não forem, objetivamente, adequados ao desenvolvimento da atividade da empresa. [...]. Se a decisão teve na sua génese tão só o interesse da empresa, o prosseguimento do seu objeto social, tal como os seus sócios e gestores, bem ou mal não interessa, ao tempo o interpretaram, o custo não pode deixar de ser havido como indispensável. [...]. [...] ainda que se considere que a correção efetuada tem amparo no art. 23.º do CIRC, não resulta que de tal desconsideração se possa inexoravelmente concluir que os valores em causa se tratavam de adiantamentos por conta de lucros, sendo que era a Administração Tributária que tinha o ónus de alegar e provar factos donde se pudesse extrair a conclusão atrás referida, atento o disposto no artigo 74.º da LGT” (Ac. do TCAS de 16/10/2012, proc. 05014/11); “[se relacionadas com o objeto social da sociedade recorrida] não pode a Fazenda Pública desconsiderar como custos [...] [as] viagens e estadias do sócio [...] sem que tal correção se deva considerar como entrando pelo campo, verdadeiramente subjetivo, da boa (ou má) gestão empresarial e da conseqüente e efetiva relevância dos ditos custos no conjunto dos proveitos obtidos pelo sujeito passivo [...]. Por outras palavras, é entendimento da jurisprudência e doutrina que a A. Fiscal não pode

avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa. Um custo é indispensável quando se relacione com a atividade da empresa, sendo que os custos estranhos à atividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquernexo causal com os proveitos ou ganhos (ou com o rendimento, na expressão atual do código - cfr. art. 23.º, n.º 1, do CIRC), explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica (cfr. ac. STA-2.ª Secção, 21/04/2010, rec. 774/09; ac. STA-2.ª Secção, 13/02/2008, rec. 798/07; ac. TCASul-2.ª Secção, 17/11/2009, proc. 3253/09).” (Ac. do TCAS de 16/10/2014, proc. 06754/13); “Estão vedadas à AT atuações que coloquem em causa o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. [...]. Não tendo sido colocada em causa a efetividade das despesas, estando as mesmas devidamente suportadas em documentos idóneos, contabilizadas em conformidade e estando evidenciado o fee pago e os fins para os quais a Recorrida o suporta, e alocando-o ao objeto societário da mesma, tais despesas devem ser integralmente dedutíveis, como custos fiscais.” (Ac. do TCAS de 30/6/2022, proc. 750/09.6 BELRS).

Nestes termos, julga-se que a Requerente demonstrou que os investimentos relacionados com equipamentos identificados se inserem no âmbito de um investimento inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, sendo, assim, elegíveis para efeitos de RFAI, admitindo-se aqui o pedido arbitral. Nesta matéria, todas as outras questões ou diligências solicitadas ficam assim prejudicadas de análise.

IV.2.C.2. PROJETO DE INVESTIMENTO DESENVOLVIDO EM 2018 NA UNIDADE PRODUTIVA DE ...

No mesmo exercício, mas na unidade fabril de ..., a Requerente levou a cabo o projeto ..., que visou o aumento da capacidade produtiva daquela fábrica, tendo em vista “dotar esta unidade industrial de meios tecnológicos para o aumento da capacidade produtiva ao nível de painéis em grés porcelânico no formato 90x90” (cfr. Descrição do Investimento Inicial, que consta como anexo 3 ao RIT de 2018).

Apesar dos argumentos da Requerida, os argumentos da Requerente parecem ser convincentes para o Tribunal, a saber:

- a) No que diz respeito ao aumento do parque de pancones, sobre o qual a Requerida não teceu qualquer consideração em concreto, limitando-se a afastar a admissibilidade do investimento, sem o justificar concretamente, importa, uma vez mais, recuperar as declarações da testemunha B...:

[00:30:05 parte II] Mandatária da Requerente: Pode nos explicar o que é um pancone e um parque de pancones? Para leigos.

[00:30:10 parte II] Testemunha B...: O pancone...o pancone é a base onde eu meto o material à saída do forno para depois poder tratar e para o poder movimentar. Digamos que é o cesto onde eu recolho as peças cozidas para depois poder ir às várias fases do processo para continuar o trabalho. O parque de pancones é o sítio onde eu armazeno todos esses cestos.

A mesma testemunha também esclareceu que se trata de uma palete mais robusta e que já existia um parque de pancones, mas que era insuficiente, tendo em conta o aumento da produção que se perspectivava com o investimento:

[00:31:17 parte II] Mandatária da Requerente: Ou seja, o que fizeram foi acrescentar, é isso?

[00:31:20 parte II] Testemunha B...: Porque precisávamos de mais espaço para armazenar mais produto.

Em suma, ainda que o parque de pancones esteja a jusante da fase de produção propriamente dita, um investimento no seu aumento é não só um indício claro do aumento de produção perspectivado, como também uma necessidade intrinsecamente relacionada com esse aumento: se produzo mais e mais diversificado é lógico que vou necessitar de uma área de armazenamento maior, pois preciso de acomodar o aumento produtivo.

Já o investimento no carro divario está intimamente relacionado com o aumento de produção do designado material técnico, pois como a testemunha B... clarificou, a produção desse tipo de produto depende da existência de carros divario.

É certo que a Requerente já possuía um carro divario numa outra linha, mas tendo instalado um novo carro divario numa outra linha o aumento da capacidade instalada é lógico e necessário: passa a ser possível produzir em duas linhas um tipo de produto bastante procurado e que pode ser necessário produzir uma grande quantidade, num curto espaço de tempo.

De igual modo, quanto à entrada e saída do forno, a testemunha clarificou que este é, uma vez mais, um investimento indispensável ao aumento da capacidade de produção no formato 90x90, que não poderia ser produzido naquela linha antes de todos os investimentos efetuados nesse ano na unidade fabril de ...:

[00:06:22 parte III] Testemunha B...: Portanto nós queríamos aumentar a produção do noventa, mas a mesa de entrada não suportava aquele tipo de peças. Ou seja, basicamente, eu para garantir que consigo cozer no forno eu tenho que conseguir meter na entrada do forno, um conjunto de peças suficientes para manter uma cadência certa na entrada do forno. Essas peças não cabiam sequer na entrada.

E, de acordo com o depoimento da mesma testemunha, as mesmas razões motivaram o investimento na linha de vidragem:

[00:07:38 parte III] Testemunha B...: A resposta é igual à entrada do forno. Se eu tenho uma peça de mil não posso ter uma linha que só leva peças de sessenta. A peça tem que ir apoiada do princípio ao fim.

No que concerne à máquina de escolha automática, tanto a parte como a testemunha B... foram claros e perentórios ao afirmar que o argumentado avançado pelos serviços de inspeção para rejeitar a elegibilidade desta componente do investimento não se verifica, uma vez que não se trata de um investimento para substituir postos de trabalho por maquinaria:

[00:40:48 parte I] Parte C...: Estes equipamentos não vão, de forma nenhuma, eliminar, por si só, postos de trabalho. Ao ponto que a máquina complementa o trabalho da operadora. Quando nós falamos fornos maiores, prensas maiores,

aumento do volume de produção, o que acontece é que algum tipo, a velocidade a que as linhas têm que trabalhar complica que a operadora consiga, àquela velocidade, ver alguma tipologia de defeitos, e por isso a máquina ajuda. Mas douvos também um input muito importante nesta questão: nem nós, nem nenhuma empresa cerâmica, consegue abdicar do escolhido por dois motivos: há....

[00:41:28 parte I] Mandatária da Requerente: O escolhido é a pessoa?

[00:41:30 parte I] Parte C...: A pessoa, a pessoa que está na linha, ao lado da máquina. Que, no fundo, eu estou a dizer-vos que não vai embora, não é para eliminar o posto de trabalho, que esta pessoa não só ajuda a controlar a máquina, como, o que acontece com alguma frequência, a máquina vê defeitos impercetíveis ao olho humano, e a admissibilidade, por exemplo, de tonalidades na questão cerâmica é este escolhido que continua a fazer.

(...)

[00:08:36 parte II] Mandatária da Requerente: Portanto, nenhum trabalhador foi substituído por terem investido numa linha de escolha automática?

[00:08:42 parte II] Testemunha. B...: A máquina de escolha automática complementa o trabalho do operador.

Por fim, quanto ao RFID, sistema que permite inserir automaticamente as paletes à saída das linhas de escolha, a mesma testemunha deixou claro que este sistema, que depende de um operador, permite agilizar o armazenamento da mercadoria, evitando, assim, uma situação de bottleneck na fase de pós-produção, visando o escoamento dos produtos de forma célere:

[00:04:00 parte III] Testemunha B...: À medida que aumenta a produção, há necessidade de também tornar tudo mais rápido, não é!? E tudo mais prático. Isso é um sistema para fazer a inclusão automática das paletes à saída das linhas de escolha. Ou seja, o operador, quando vai buscar a paleta, ele, no fundo, pistola a paleta, vai ler o código de barras, e a informação que ele transmite é: para todo o parque de vendedores, que está lá, esta paleta e este material passou a estar disponível e está no armazém em determinada posição.

Em suma, se o investimento efetuado for analisado e compreendido como um todo, facilmente se concluiu que o fim pretendido pela Requerente – aumentar a capacidade de produção daquela unidade fabril – foi alcançado.

- b) O que ficou de facto provado, e confirmado nos argumentos ora apresentados é que os investimentos se destinaram a adaptar equipamentos e dotar uma linha de fabrico pré-existente visando a alteração do formato do produto que predominantemente passou a produzir, substituindo esse formato os de menores dimensões.

Ora, quanto a este último argumento, no sentido de que a Requerente deixou de produzir formatos mais pequenos para produzir formatos maiores, estamos perante uma falácia, pois a Requerente não diminuiu a sua capacidade de produzir tamanhos menores.

Efetivamente, a Requerente não só mantém a capacidade de produzir tamanhos menores, como amentou a sua capacidade de produção de formatos maiores e mais inovadores – portanto mais apetecíveis aos mercados e, conseqüentemente, que lhe permitem aumentar as vendas.

Mais se refira que o investimento na capacidade de produção de formatos maiores também permite obter formatos menores (seja pela produção “de raiz” dos formatos menores, seja pelo corte dos formatos maiores em tamanhos mais pequenos), mas a Requerente reduziu a produção dos formatos mais pequenos por estes não serem tão procurados e implicarem uma diminuição das margens de venda.

Como esclareceu a parte – que, à data a que respeitam os factos, não era administrador, mas antes responsável pela Direção de Operações, incluindo Logística, Planeamento de produção e Supply Chain, pelo que tinha conhecimento direto destes factos:

[00:11:26 parte I] Mandatária da Requerente:Essa aposta em formatos maiores tem que ver com o quê? É uma moda? É o que o mercado pede?

[00:11:35 parte I] Parte C...: Tem a ver com exigências do mercado. O mercado vai pedindo. E também uma oportunidade, uma vez que quem conseguir estar ligado às tendências do mercado consegue produzir e vender um produto com uma margem

de venda bem superior. No fundo garante a sustentabilidade do negócio. Os custos produtivos variáveis, vá, ligado à matéria-prima, aos esmaltes e tintas são semelhantes entre os vários formatos, mas o preço de venda, quanto maior for a dimensão, mais última moda, vá, a nível de formato e tecnologia do produto, maior preço de venda tem.

O n.º 2, alínea ii), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de «construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas».

Desta norma, designadamente da exceção à exceção relativa a instalações fabris, infere-se que a reparação e ampliação da fábrica da Requerente se insere no âmbito das aplicações relevantes.

Como resulta da prova produzida estamos perante investimento tendo em vista dotar esta unidade industrial de meios tecnológicos para o aumento da capacidade produtiva ao nível de painéis em grés porcelânico no formato 90x90, que no entender da Requerida são investimentos não elegíveis nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22º do CFI – a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excecionada, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.

Por mera interpretação declarativa, é de concluir no conceito de «ampliação de (...) instalações fabris» se incluirão as obras destinadas ao «aumento da capacidade de um estabelecimento já existente», o que é confirmado pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, ao referir-se a «investimentos relacionados com (...) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente». Embora a Portaria n.º 297/2015 não possa validamente «interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar» qualquer norma do RFAI, por força da proibição que consta do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, o seu reconhecimento da inclusão dos

investimentos no aumento da capacidade de estabelecimentos entre as aplicações relevantes não deixa de ser uma confirmação da correção daquela interpretação declarativa.

Acrescente-se ainda quanto a esta parte o que foi referido supra – também aqui e com base nos elementos que foram trazidos aos presentes autos, verifica-se que não foram trazidos aos autos provas ou indícios fundados que contrariem a pretensão da Requerente para além do que já resultou do ato inspetivo. Igualmente essa insuficiência probatória ficou igualmente patente na audiência de inquirição de testemunhas, sendo que, e em face da prova produzida nestes autos não se poderá ignorar que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, “sempre que da prova produzida [no processo] resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado”.

Assim, a correção efetuada relativamente, a este projeto enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT. Igualmente nesta matéria, todas as outras questões ou diligências solicitadas ficam assim prejudicadas de análise.

IV.2.D. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT. Nos termos do n.º 1 do referido artigo, serão devidos juros indemnizatórios “quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” Decorre, ainda, do n.º 5 do art. 24.º do RJAT que o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Ora, no caso dos autos, é manifesto que, atendendo

à ilegalidade dos atos impugnados, pelas razões apontadas, a Requerente efetuou o pagamento de importância indevida.

Assim sendo, reconhece-se à Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (vd. artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e artigo 61.º do CPPT).

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral e conseqüentemente anular os atos de liquidação de IRC n.ºs 2025..., 2025... e 2025..., as respetivas demonstrações de liquidação de juros, e, ainda, as respetivas demonstrações de acerto de contas n.ºs 2025..., de 13/08/2025, que apurou um saldo de € 20.571,22, com data-limite de pagamento 01/10/2025, 2025..., de 06/10/2025, que apurou um saldo de € 146.487,77, com data-limite de pagamento 24/11/2025, e 2025..., de 24/10/2025, que apurou um saldo de € 187.138,87, com data-limite de pagamento 11/12/2025, todos referentes aos períodos de tributação de 2018, 2019 e 2020, com as legais conseqüências, incluindo o pagamento dos juros indemnizatórios devidos;

- b) Condenar a Requerida ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **354.197,86**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **6.120,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido principal foi procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de junho de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(José Manuel Parada Ramos)

(Amândio Silva)