

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 539/2025-T

Tema: IRC – Benefício fiscal – RFAI. Aumento da capacidade produtiva.

SUMÁRIO:

1. Consideram-se aplicações relevantes em instalações fabris para efeitos de “*investimento inicial*” em RFAI todos os gastos que se relacionem direta ou indiretamente com o processo produtivo, como arranjos exteriores necessários às operações de logística ou equipamentos de vigilância e segurança.
2. Todos os gastos com despesas de construção relacionadas com a estrutura de edifício estão integradas no conceito de instalações fabris.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professor Doutor Victor Calvete (árbitro presidente), Professor Doutor António Cipriano da Silva e Dr. Nuno Miguel Morujão (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Em 30 de maio de 2025 a A... LDA, sociedade comercial por quotas com o NIF ... e sede na Rua ..., s/n, ..., ..., ...-... (Requerente) veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentando para o efeito Pedido de Pronúncia Arbitral em que solicita a anulação: do ato de liquidação de IRC com o n.º

1.

2025 ... relativo ao ano de 2021 e respetivo ato de liquidação de juros compensatórios com o n.º 2025 ...; do ato de liquidação de retenções na fonte de IRS, com o n.º 2025..., e respetivos atos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025 ... relativos ao ano de 2021 e dos atos de liquidação de IRC n.º 2025 ... e n.º 2025 ..., relativos aos anos de 2022 e 2023, tudo com as necessárias consequências legais, designadamente o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

2. No dia 02 de junho de 2025 foi aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral.
3. No dia 11 agosto de 2025 foi constituído o Tribunal Arbitral.
4. Em 19 agosto de 2025, foi a Requerida notificada nos termos e para os efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do Processo Administrativo.
5. Em 30 de setembro de 2025 a Requerida juntou aos autos a sua Resposta, tendo juntado o Processo Administrativo em 07 de outubro de 2025.
6. O Tribunal Arbitral após a análise do teor do PPA e da Resposta da Requerida entendeu que se impunha para efeitos de prosseguimento dos autos a produção de decisão intercalar de mérito relativamente à exceção perentória de ultrapassagem do prazo do n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira) e da suscetibilidade da cumulação de pedidos para efeitos de apuramento da competência material do Tribunal Arbitral.
7. A decisão intercalar foi notificada às partes em 09 de janeiro de 2026, a qual decidiu:
 - a) Julgar improcedente a exceção perentória de ultrapassagem do prazo do n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA para efeitos da ilegalidade das liquidações;
 - b) Julgar procedente a existência de cumulação ilegal de pedidos, fixando o objeto do processo na legalidade das correções promovidas pela AT ao benefício fiscal RFAI e as suas resultantes consequências ao nível das liquidações de IRC dos anos de 2021, 2022 e 2023.

- c) Fixar um prazo de 10 dias para que a Requerente diga se mantém interesse na produção dessa prova testemunhal e, em caso afirmativo, indicar os pontos de facto sobre que deve incidir a inquirição das testemunhas e onde pretende apresentar estas (instalações do CAAD em Lisboa ou no Porto).
 - d) Em consequência, prorrogar, por dois meses, o prazo para ser proferida a decisão final, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.
8. Em 19 de janeiro de 2026 a Requerente veio informar que mantinha o interesse na produção de prova testemunhal indicando os pontos de facto sobre que devia incidir a inquirição das testemunhas.
9. Em 24 de abril de 2026 foi realizada a inquirição da prova testemunhal, tendo sido facultado às partes o prazo de 15 dias para em simultâneo apresentarem alegações escritas.
10. Em 08 de maio a Requerida juntou aos autos as suas alegações.
11. Em 12 de maio a Requerente juntou aos autos as suas alegações.

II. Posição das partes

II.1. Posição do Requerente

- a) A Requerente pugna pela verificação da exceção perentória de ultrapassagem do prazo do n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA para efeitos da ilegalidade das liquidações. Para o efeito alega que o procedimento inspetivo iniciou-se em 08.04.2024, sem a ocorrência de prorrogações do prazo, pelo que deveria estar concluído até 08.11.2024. O relatório final de inspeção tributária foi notificado em 29.01.2025, decorrendo na posição da Requerente, a violação do prazo constante do artigo 36.º n.º 2 do RCPITA a que esta atribui como efeito vício procedimental gerador de anulabilidade, que determina a ilegalidade dos atos de liquidação.
- b) Ao nível da liquidação em crise de IRC de 2021 a Requerente pugna pela ilegalidade de correções aritméticas à matéria tributável no valor de €46.835,64 efetuadas pela AT por desconsideração de gastos relacionados com deslocações e estadas (€12.373,65), de gastos

com renda de imóvel (€30.000,00) e de gastos de artigos para oferta (€4.461,99) por alegada falta de conexão com a atividade do sujeito passivo.

- c) Defende a Requerente que os gastos relacionados com deslocações e estadas no montante de €12.373,65 dizem respeito a despesas que mostraram necessárias à atividade e obtenção de rendimentos do Sujeito Passivo, preenchendo os requisitos para a dedutibilidade dos gastos nos termos do artigo 23.º n.º1 do CIRC.
- d) Mais defende a Requerente que os gastos declarados no período de 2021 com rendas de imóvel no montante de €30.000,00 não podem ser desconsiderados atentos que estes dizem respeito a despesas com hospedagem de trabalhadores da área comercial, e pontualmente para hospedagem de clientes.
- e) A Requerente defende a ilegalidade da decisão da AT de desconsiderar como não elegíveis para a obtenção de benefício fiscal (RFAI), alguns dos investimentos realizados designadamente: i) construção de elementos exteriores em nova unidade industrial do sujeito passivo, no valor de 18.277,13€ que permitiu dotação de 4.569,28€; ii) equipamento de vigilância e segurança adquirido pelo sujeito passivo para essa unidade industrial, no valor de 1.275,20€ que permitiu dotação de 318,80€; iii) e aquisições afetas a atividade não elegível, designadamente, despesas com obras nas frações A e B da referida unidade, no montante de 306.460,08€ que permitiu dotação de 76.615,02€.
- f) Alega a Requerente que em 2020 realizou obras em edifício adquirido para ser utilizado como nova unidade industrial da empresa, diretamente ligada à já existente, equipando-a com equipamentos administrativos, moldes e equipamentos de vigilância, indispensáveis à atividade produtiva e administrativa do mesmo, tendo realizado obras nas frações A, B e F, conforme faturas anexas ao relatório final. Estes investimentos foram realizados com vista ao aumento da capacidade produtiva.
- g) De entre os investimento realizados a AT desconsiderou algumas aquisições relacionadas com a construção de elementos exteriores ao edifício, mormente arranjos exteriores, por considerar que os mesmos nada contribuem para o aumento da capacidade produtiva da empresa.

-
- h) Defende a Requerente que os arranjos exteriores do edifício, consubstanciaram despesas com as áreas destinadas a acessos rampeados para processos logísticos mais rápidos e simplificados, para entradas e saídas de pesados de mercadorias, que assumem um papel essencial no âmbito da sua atividade produtiva, permitindo aos empilhadores transportar paletes fora do armazém, possibilitando carregar vários camiões ao mesmo tempo. Concluindo que os arranjos exteriores permitiram aumentar a eficiência e capacidade produtiva e, por conseguinte, o volume de negócios, constituindo-se como aplicações relevantes em sede de RFAI, abrangidas pela salvaguarda da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22º do CFI.
- i) Defende igualmente a Requerente que a aquisição de equipamento de vigilância e de segurança, no valor de €1.275,20 deve ser igualmente considerada relevante para efeitos de RFAI por este estar instalado dentro da unidade industrial em causa e revelar-se imprescindível à capacidade produtiva.
- j) A AT considerou que as obras realizadas no edifício relativas às frações A e B não deviam ser consideradas elegíveis em sede de RFAI, por a Requerente em 01.10.2021 ter dado estas em arrendamento para fins não habitacionais à sociedade B..., Lda. Alega a Requerente que esse arrendamento não impediu o desenvolvimento da atividade produtiva nas referidas frações, tendo sido, na realidade, uma parceria com a referida empresa, com vista a potenciar o negócio do sujeito passivo na indústria desportiva.
- k) Nas referidas frações a par do arrendamento, a Requerente instalou um *showroom* de produtos, fazendo publicidade aos produtos fabricados promovendo parcerias com potenciais clientes do setor desportivo, e assim potenciando o aumento da capacidade produtiva e volume de negócios.
- l) Ademais, as referidas frações sempre continuaram classificadas como ativos fixos tangíveis, pelo que não podem existir dúvidas de que o imóvel continuou a ser utilizado de forma direta e efetiva no âmbito da atividade produtiva da empresa. Motivo pelo qual, ao contrário do que parecer alegar a AT, encontra-se respeitada a alínea c) do n.º 4 do art. 22º do CFI.

- m) Defende a Requerente que os investimentos em causa foram afetos a atividade elegível em sede de RFAI – a indústria transformadora – e mantidos pelo período mínimo exigível.
- n) Concluindo que devem ser considerados como “aplicações relevantes” para efeitos do benefício do RFAI, por consubstanciarem investimentos em instalações fabris e na atividade administrativa e contribuírem para o aumento da capacidade produtiva e volume de negócios da empresa. Assim, as correções efetuadas enfermam 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 CPA subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

II.2. Posição da Requerida

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

- a) A Requerida defende a improcedência da exceção perentória de ultrapassagem do prazo constante do artigo 36.º n.º 2 do RCPITA, considerando que a eventual ultrapassagem do prazo tem apenas como consequência a cessação do efeito suspensivo da contagem do prazo de caducidade, previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT não conferindo qualquer efeito invalidante sobre o procedimento inspetivo e consequente ato tributário que neste se funde.
- b) Defende que a Requerente não cumpriu o ónus da prova da demonstração da relevância efetiva para a atividade do sujeito passivo dos gastos com deslocações, com rendas e artigos para oferta no montante global de €46.835,64 para a atividade do sujeito passivo.
- c) Pugna pela manutenção da posição firmada no RIT quanto à não elegibilidade para efeitos do benefício fiscal (RFAI), de alguns dos investimentos realizados pela Requerente designadamente: construção de elementos exteriores em nova unidade industrial do sujeito passivo, no valor de €18.277,13; equipamento de vigilância e segurança adquirido pelo sujeito passivo para essa unidade industrial, no valor de

€1.275,20 e aquisições afetas a atividade não elegível, designadamente, despesas com obras nas frações A, B e F da referida unidade, no montante de €306.460,08.

- d) Acerca da correção das aquisições excluídas do RFAI, relacionadas com arranjos exteriores, defende a Requerida que conforme resulta do artigo 22.º, n.º 2, al. a), subalínea ii) do CFI, não constituem aplicações relevantes para efeitos do RFAI, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas”. Considera a Requerida que as obras com a construção de arranjos exteriores não estão relacionadas com o aumento da capacidade produtiva da empresa.
- e) Consequentemente entende ser de manter a correção proposta no ponto V.2.1.1 Aquisições excluídas do RFAI, relacionadas com arranjos exteriores, sendo de excluir das aplicações relevantes para o benefício fiscal do RFAI, o montante €18.277,13, que conduziu a uma dotação indevidamente apurada no montante de €4.569,28 ($18.277,13 \times 25\%$).
- f) Quanto à exclusão das despesas com equipamento de vigilância e segurança no RFAI defende a Requerida que a aquisição de um equipamento de vigilância e segurança, embora possa trazer diversas vantagens relacionadas com a segurança, não possui aptidão para aumentar a capacidade produtiva da empresa e a sua aquisição não poderá ser considerada aplicação relevante para efeitos de investimento inicial, conforme previsto na al. d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria 297/2015 de 21/09 e al. a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.
- g) Nestes termos, defende a Requerida que será de manter a proposta de correção constante no ponto V.2.1.1 Aquisições excluídas do RFAI, relacionada com o equipamento de vigilância e segurança, no montante de montante de €1.275,20 que conduziu a uma dotação indevidamente apurada no âmbito do RFAI, no montante de €318,80 ($1.275,20 \times 25\%$).

- h) Quanto às obras realizadas no edifício da Requerente relativas às frações A e B, que esta deu de arrendamento para fins não habitacionais, a Requerida contesta a argumentação do PPA.
- i) Defende a Requerida ser absolutamente contraditório a Requerente poder continuar a exercer a sua atividade principal de injeção de plásticos, nas frações A e B do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo n.º ..., da freguesia e concelho da..., quando cedeu estas frações para arrendamento.
- j) Ainda que se admitisse, a existência de um *showroom* nas frações em causa, com o intuito de divulgar os produtos produzidos pelo SP, tal *showroom*, não se enquadraria no conceito de instalações fabris subsumíveis à subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.
- k) Por outro lado, as aquisições relacionadas com a realização de obras de reparação efetuadas em edifício destinado a *showroom*, não integrariam o conceito de investimento inicial, previsto na alínea a) do parágrafo 49) do artigo 2.º do RGIC e no artigo 2.º, n.º 2 al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, aplicáveis por força do artigo 22.º do CFI, pois não têm potencial para aumentar a capacidade produtiva da empresa.
- l) Da conjugação da alínea 47) do artigo 2.º do RGIC com o artigo 2.º do CFI e ainda com a Portaria n.º 282/2014 de 30/12, concluí a Requerida que a atividade de arrendamento de bens imobiliários, correspondente ao CAE 68200, não integra uma atividade do setor do turismo nem uma atividade com interesse para o turismo, e como tal, não constitui atividade abrangida pelo RFAI.
- m) A Requerida defende que será de manter a correção proposta no ponto V.2.1.2 Aquisições afetas a atividade não elegível, nos termos aí descritos, sendo por isso de excluir das aplicações relevantes, o montante de €306.460,08, donde resultou uma dotação indevidamente apurada em sede de RFAI, de 76.615,02 (306.460,08*25%).

- n) Concluindo a Requerida que o PPA deve ser julgado improcedente por não provado e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, com as devidas e legais consequências.

III. Saneamento

III.1 Constituição do tribunal e sujeitos processuais

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 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

IV. Matéria de Facto

IV.1. Factos Dados como Provados

Com interesse para a decisão deram-se por provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas registada para o exercício da atividade principal de fabricação de embalagens de plástico, correspondente ao CAE 22220, e para as atividades secundárias de compra e venda de bens imobiliários (CAE 68100) e arrendamento de bens imobiliários (CAE 68200). Desde 01-09-2022 encontra-se também registada para a atividade de fabricação de equipamento de proteção e segurança (CAE 32994) - (cfr. RIT (pp.167) e artigo 18.º PPA).
- b) A principal atividade da Requerente é a produção de embalagens de plástico para a área alimentar, nutrição, catering, com personalização - (cfr. prova testemunhal).

- c) A Requerente está enquadrada no regime geral de tributação do CIRC - (cfr. RIT (pp.167).
- d) Em 2020 a Requerente realizou investimento em obras, em edifício que adquiriu com vista a ser utilizado como nova unidade industrial da empresa, diretamente ligada à já existente, sito na Av..., n.º..., ..., correspondente a prédio urbano inscrito na matriz do artigo ... da freguesia e concelho da ..., constituído por 5 frações designadas pelas letras, A, B, C, D, e E - (cfr. artigo 126.º a 129.º do PPA, e doc. n.º 24 junto ao PPA).
- e) Os investimentos foram concretizados numa antiga empresa de moldes em ruínas, que já detinha licenciamento industrial, localizada a apenas 2 kms da fábrica existente. O projeto consistiu numa renovação geral do espaço que permitisse a fixação de uma nova unidade diretamente interligada à anterior. As intervenções realizadas foram as seguintes: demolição de paredes existentes para levar chapa metálica; substituição total de telhado fibrocimento; substituição do chão; adaptação de instalação e abastecimento elétrico; sacadas alumínio; estrutura de ar condicionado; gradeamento varandas; instalação elétrica e iluminação; pavimento em epoxy; portão de correr; central telefónica - (cfr. doc n.º24 junto ao PPA).
- f) De acordo com a escritura de propriedade horizontal, outorgada em 12.10.2020, o prédio foi instituído em regime de propriedade horizontal, sendo constituído por 5 frações autónomas, independentes e isoladas entre si, com saídas independentes para o exterior ou parte comum do prédio, integrando as seguintes frações: Fração A – Pavilhão AB; Fração B – Pavilhão C; Fração C – Pavilhão D; Fração D – Pavilhão E e Fração E – Pavilhão F - (cfr. anexo 9 do RIT).
- g) As obras realizadas no edifício tinham por objetivo integrar o armazém de produto acabado, novos departamentos de design e desenvolvimento de produto, área de personalização de produtos, e departamento de internacionalização e acompanhamento de projeto, com o propósito do aumento da capacidade produtiva - (artigo 129.º do PPA e doc. n.º24 junto ao PPA).

- h) O edifício antes da realização das obras já era constituído por cinco frações, as quais se mantiveram por razões de licenciamento - (cfr. prova testemunhal).
- i) O edifício é composto por pavilhão com dois pisos amplos sem divisões, existindo cinco portões de saídas independentes para o exterior ou parte comum do prédio - (cfr. prova testemunhal).
- j) Para o piso de cima do pavilhão foram transferidos os escritórios (departamento de design, desenho de moldes e produtos, comercial) - (cfr. prova testemunhal).
- k) O piso de baixo do edifício foi afeto à produção com a colocação de três máquinas produtivas (impressoras de grande dimensão) uma pequena área de armazém e dois campos de padel com a dimensão cada de 20m X 10m, na área correspondente às frações A e B - (cfr. prova testemunhal).
- l) Os campos de padel foram instalados por razões de marketing - (cfr. prova testemunhal).
- m) À volta dos campos de padel foi colocado um espaço para *showroom* dos produtos da Requerente - (cfr. prova testemunhal).
- n) Foram efetuadas obras no edifício relativas a arranjos exteriores, nomeadamente rampas para poder ser possível garantir as operações de descarga e carga de matéria-prima e produto final - (cfr. prova testemunhal).
- o) Foram instalados no edifício equipamentos de vigilância e segurança - (cfr. prova testemunhal).
- p) Em 01 de outubro de 2021 a Requerente celebrou contrato de arrendamento para fins não habitacionais com prazo certo com a sociedade B..., Lda através da qual deu de arrendamento as frações autónomas designadas pelas letras A e B do supra identificado prédio urbano tendo sido fixado a renda de €1.500,00 mensal entre outubro e dezembro de 2021 e posteriormente a renda mensal de €2.000,00, pelo período de três anos - (cfr. anexo 10 do RIT).
- q) A sociedade arrendatária tinha como objeto social *Gestão de instalações desportivas com café bar. Atividades de preparação de produtos alimentares e venda para consumo*

no local. Comércio de produtos alimentares em máquinas de venda automática. Organização e gestão de eventos desportivos. Gestão de espaços desportivos. Representação e comercialização de material desportivo. Atividades de formação e serviços de informação na área desportiva. Exploração de café, bar e snack-bar. Exploração de máquinas de jogos. Comércio de lotarias e apostas desportivas, bem como de todos os jogos de fortuna e azar permitidos (cfr. <https://publicacoes.mj.pt/>)

- r) A sociedade arrendatária desenvolveu no espaço arrendado a atividade de padel - (cfr. prova testemunhal; facto não controvertido).
- s) Após o *términus* do contrato de arrendamento a Requerente desmantelou os campos de padel, tendo o espaço dos mesmo revertido para a atividade da Requerente - (cfr. prova testemunhal).
- t) O investimento efetuado em 2020 pela Requerente em ativos fixos tangíveis novos totalizou o valor de €508.143,91 (cfr. doc. 24 junto ao PPA).
- u) Relativamente às frações A e B a Requerente realizou trabalhos de construção que consistiram em: betão armado; estrutura metálica; pavimento das naves; alvenarias; revestimentos de tetos; pinturas; cantarias; rede de águas, esgotos e pluviais; eletricidade, ITD e segurança contra incêndio; caixilharias; arranjos exteriores (cfr. anexos nº6 e 11 junto ao RIT).
- v) A Requerente relativamente às frações A e B suportou como custos de construção os seguintes montantes (cfr. doc nº6 e 11 junto ao RIT):

<i>Faturas fornecedor C..., Lda.</i>	<i>Frações</i>	<i>Total de custos de construção</i>	<i>Arranjos exteriores</i>	<i>Total de custos excluindo arranjos Exteriores</i>
Fatura 2020A1/40	A	71 152,00 €	4 852,00 €	66 300,00 €
Fatura 2020A1/41	B	82 184,00 €	2 004,00 €	80 180,00 €
Fatura 2020A1/67	A	17 788,00 €	1 213,00 €	16 575,00 €
Fatura 2020A1/68	B	20 546,00 €	501,00 €	20 045,00 €
Fatura 2020A1/85	A	59 921,60 €	4 086,18 €	55 835,42 €
Fatura 2020A1/86	B	69 212,35 €	1 687,69 €	67 524,66 €

	<i>TOTAL</i>	<i>Arranjos Exteriores</i>	<i>Total de custos excluídos arranjos Exteriores</i>
FRAÇÃO A	148 861,60 €	10 151,18 €	138 710,42 €
FRAÇÃO B	171 942,35 €	4 192,69 €	167 749,66 €
TOTAL	320 803,95 €	14 343,87 €	306 460,08 €

w) A Requerente para efeitos de aplicação do benefício fiscal RFAI relativo ao ano de 2020 considerou como relevantes os seguintes investimentos (cfr. doc nº24 junto ao PPA):

Data de Aquisição	N.º Fatura	NIF do Fornecedor	Fornecedor	Descrição	N.º Bem	Valor Total
17/03/2020	20A1460/43760		W...	Computador All in One HP	20EA001	508 143,91 €
30/12/2020	NFATC 220/76		M...	Sacadas - Caixilharias em Alumínio	20OA003	1 952,77 €
26/06/2020	FA 2020/130		Mr...	Gerador CHARG.DCYK2 HVDC 2000-230V-50HZ	20EB026	2 935,00 €
26/06/2020	FA 2020/130		Mr...	Gerador CHARG.DCYK2 HVDC 2000-230V-50HZ	20EB027	1 850,00 €
18/08/2020	SINO20112		S...	Cover Mold	20EB047	1 850,00 €
14/09/2020	FAC 014/2855		Ca., Lda.	Carro alumínio c/ rodízios tampo MDF	20EB051	8 138,75 €
09/12/2020	FT M/71		Serralharia d...	Painel Sandwich	20OA002	1 300,00 €
15/12/2020	Fatura 263		Alarme Lda.	Equipamento Vigilância e Segurança	20OA001	1 000,00 €
05/06/2020	20/105		Materiais, Lda.	Fornec. E aplicação Caixilharia	20EC001 + 002	1 275,20 €
31/08/2020	2020A1/67		C... Lda.	Obras de Construção	20EC001 - 1	2 307,00 €
30/06/2020	2020A1/40		C... s, Lda.	Obras de Construção	20EC001 - 2	17 788,00 €
16/10/2020	2020A1/85		C... Lda.	Obras de Construção	20EC001 - 3	71 152,00 €
07/09/2020	CFA 2020/132		- Instalações Técnicas	Forn. Montagem estrutura AC + Metalização + Pint.	20EC001-003	59 921,60 €
04/09/2020	CFA 2020/129		- Instalações Técnicas	Forn. Instal. AC + wifi	20EC001+2+6	4 530,00 €
06/10/2020	FA 2020/179		Serralharia Inox, Lda.	Conclusão Reamete de gradil em chapa	20EC001+2	2 756,14 €
13/08/2020	CFA 2020/106		- Instalações Técnicas		20EC001+2+6 (1)	1 410,00 €
13/08/2020	FACT 120/841		Lit...	Iluminação escritório	20EC001+2+6 (2)	2 756,14 €
30/10/2020	FT 20/93		Vieira, Lda.	Fornec. E montagem iluminação armazéns	20EC001+2+3	4 376,05 €
26/10/2020	FA 2020/287		Construções	Alteração de rede aérea para rede subterrânea	20EC001-6	1 610,00 €
11/11/2020	FT 2020A8/144		- Engenheiros Consultores	Projeto Instalações Elétricas	20EC001-6 (1)	6 500,00 €
						636,00 €

30/06/2020	2020A1/41	C...	Obras de Construção	20EC002	82 184,00 €
31/08/2020	2020A1/68	C...	Obras de Construção	20EC002 (1)	20 546,00 €
16/10/2020	2020A1/86	C...	Obras de Construção	20EC002 (2)	69 212,35 €
10/07/2020	FAC P/92	Revestimentos, Lda.	Pavimento	20EC003-05	3 801,00 €
09/04/2020	FA 2020/58	Serralharia Inox, Lda.	Form. E aplic. Guarda em ferro e lacado	20EC003	3 036,15 €
27/07/2020	FA 2020/136	Serralharia Inox, Lda.	Form. E aplic. Guarda em ferro e lacado	20EC003 (1)	4 555,20 €
26/08/2020	FAC P/128	Revestimentos, Lda.	Pavimento	20EC003-05 (1)	1 991,00 €
30/10/2020	FT 20/94	Vieira Lda.	Trabalhos de Eletricidade	20EC004-06	1 595,00 €
16/10/2020	FT 2020A1/87	C...	Obras de Construção	20EC006	39 298,70 €
21/09/2020	Fatura 001913	Serralharia	Portão de correr uma folha todo chapado	20EC006 (1)	2 260,00 €
31/08/2020	FT 2020A1/69	C...	Obras de Construção	20EC006 (2)	11 666,00 €
30/06/2020	FT 2020A1/42	C...	Obras de Construção	20EC006 (3)	46 664,00 €
03/12/2020	EMJU201437	CO, Ltd	Aluminium Mold	21EB030 + 31	19 751,46 €
10/10/2020	FT 019045	W	Televisões + Eq. Eletrónico	20EA004	2 256,86 €
28/10/2020	NC 10942	W	Televisões + Eq. Eletrónico	20EA004 (1)	-44,71 €
28/10/2020	FS AVQ001/144836	W	Televisões + Eq. Eletrónico	20EA004 (2)	24,38 €
26/10/2020	FT 2020A1/1838	Lda.	Pack Software + Terminal + Intervenção	20EA004 (3)	851,27 €
26/10/2020	FT 683/2020	Unipessoal, Lda.	Central telefónica + módulos + telefones	20EA004 (4)	2 450,60 €

- x) A dotação declarada pela Requerente em sede de RFAI relativa ao ano de 2020 foi de €127.035,98, resultante da aplicação da taxa de incentivo aos investimentos realizados de €508.143,92 - (cfr. RIT (pp.188)).
- y) Dos investimentos considerados para efeitos do RFAI, a Requerente indicou o valor de €18.277,30 relacionados com a construção de elementos exteriores ao edifício, mormente arranjos exteriores, que conduziu a um benefício fiscal de €4.569,28 expressos da seguinte forma - (cfr. RIT (pp.189-190)):

N.º Fatura	Data	Fornecedor	Descrição da fatura	Art.º do auto de medição	Valor não elegível
2020A1/40	30/06/2020	C...	Auto de medição n.º 1 de 30-06-2020; Orçamento n.º 200046; Trabalhos prestados na vossa obra: Obras de construção - Orçamento da fração A	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	4 852,00
2020A1/41	30/06/2020	C...	Auto de medição n.º 1 de 30-06-2020; Orçamento n.º 200047 conforme auto em anexo. Trabalhos prestados na vossa obra: Obras de construção - Orçamento da fração B	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	2 004,00
2020A1/42	30/06/2020	C...	Auto de medição n.º 1 de 30-06-2020; Orçamento n.º 200048 conforme auto em anexo. Trabalhos prestados na vossa obra: Obras de construção - Orçamento da fração F	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	1 880,00
2020A1/67	31/08/2020	C...	Auto de medição n.º 2 de 31-08-2020; Orçamento n.º 200046; Trabalhos prestados na vossa obra: Obras de construção - Orçamento da fração A	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	1 213,00
2020A1/68	31/08/2020	C...	Auto de medição n.º 2 de 31-08-2020; Orçamento n.º 200047 conforme auto em anexo. Trabalhos prestados na vossa obra: Obras de construção - Orçamento da fração B	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	501,00
2020A1/69	31/08/2020	C...	Auto de medição n.º 2 de 31-08-2020; Orçamento n.º 200048 conforme auto em anexo. Trabalhos prestados na vossa obra: Obras de construção - Orçamento da fração F	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	470,00
2020A1/85	16/10/2020	C...	Auto de medição n.º 3 de 16-10-2020; Orçamento n.º 200046; Trabalhos prestados na vossa obra: Obras de construção - Orçamento da fração A	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	4 086,18
2020A1/86	16/10/2020	C...	Auto de medição n.º 3 de 16-10-2020; Orçamento n.º 200047 conforme auto em anexo. Trabalhos prestados na vossa obra: Obras de construção - Orçamento da fração B	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	1 687,69
2020A1/87	16/10/2020	C...	Auto de medição n.º 3 de 16-10-2020; Orçamento n.º 200048 conforme auto em anexo. Trabalhos prestados na vossa obra:	12-Arranjos exteriores 12.01 Execução de arranjos exteriores no perímetro da fração incluindo todos os materiais e mão de obra.	1 583,26

- z) A Requerente considerou também como investimento relevante para apuramento de dotação em sede do benefício do RFAI, a aquisição de equipamento de vigilância e segurança, constante da fatura n.º 263, emitida em 15.12.2020, pelo fornecedor D..., Lda., no montante de €1.275,20 que se encontra instalado dentro da unidade industrial e que conduziu a um benefício fiscal de €318,80 - (cfr. anexo 7 do RIT).
- aa) A Requerente considerou como investimento relevante para apuramento de dotação em sede do benefício do RFAI despesas no montante de €320.803,95 com obras realizadas nas frações A e B do prédio urbano destinado a armazém e atividade industrial, composto por rés do chão e primeiro andar, sito na Avenida ... n.º..., ..., descrito na Conservatória do Registo Predial da ... sob o n.º... e inscrito na matriz predial sob o artigo ... (atual artigo...) da respetiva freguesia - (Cfr. anexo 11 do RIT).
- bb) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2024..., o Sujeito Passivo foi objeto de um procedimento de inspeção de natureza interna com o código de atividade 132-12 - Controlo dos sujeitos passivos com RFAI ou DLRR - 2020 e 2021, sendo de âmbito parcial, em sede de IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e Retenção na Fonte de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (RF-IRS).
- cc) A Requerente foi notificada de relatório de inspeção tributária que considerou como não elegíveis para efeitos de RFAI os investimentos (pp.190; 191e 194 do RIT):
- a. “Construção de elementos exteriores em nova unidade industrial do sujeito passivo, no valor de 18.277,13€ que permitiu dotação de 4.569,28€;
 - b. Equipamento de vigilância e segurança adquirido pelo sujeito passivo para essa unidade industrial, no valor de 1.275,20€ que permitiu dotação de 318,80€;
 - c. Aquisições afetas a atividade não elegível, designadamente, despesas com obras nas frações A, B e F da referida unidade, no montante de 306.460,08€ que permitiu dotação de 76.615,02€,
- dd) Consta como fundamentação do Relatório de Inspeção Tributária o seguinte (pp. 217 e ss) :

Acerca da correção proposta no ponto V.2.1.1 Aquisições excluídas do RFAI, relacionadas com arranjos exteriores, o SP alega que não consegue extrair da fundamentação do projeto de relatório, em que medida os arranjos exteriores não se relacionam com a tipologia de investimento, defendendo que, consideram-se instalações fabris, toda e qualquer instalação ligada ao processo produtivo da empresa e, que estes, são parte integrante da unidade fabril, essencial ao desenvolvimento da atividade produtiva e administrativa da empresa. Convoca a este respeito o a decisão arbitral proferida no processo 307/2019-T, do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, que sustenta e define o conceito de “instalações fabris”, como todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo.

Conforme resulta do projeto de relatório de inspeção tributária, para efeitos de apuramento do benefício fiscal em sede de RFAI, o SP enquadrrou o investimento na tipologia de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente (art. 2º, parágrafo 49) do RGIC e al. d) do n.º 2 do art. 2º da Portaria nº 297/2015 de 21/09). Conforme resulta do art. 22º, n.º 2, al. a), subalínea ii) do CFI, não constituem aplicações relevantes para efeitos do RFAI, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.

Ora, as obras com a construção de arranjos exteriores não estão relacionadas com o aumento da capacidade produtiva da empresa. Como poderão os arranjos exteriores contribuir para o aumento da capacidade produtiva da empresa?

Acerca do conceito de “instalações fabris”, conforme evoca o SP na decisão proferida no processo 307/2019-T do CAAD, esta noção engloba as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo. Ora, neste contexto, não nos parece que as aquisições relacionadas com a realização de obras de arranjos exteriores, esteja ligada de forma imediata ao processo produtivo da empresa.

Neste sentido, atente-se na decisão proferida no processo n.º 21/2011-T do CAAD, donde se extrai “...a jurisprudência, analisando o tema, não teve dúvidas em ligar o conceito de instalações fabris ao processo produtivo (conceito funcional), afastando o critério da edificação se integrar num no complexo fabril ou industrial. Ficam, assim, afastados do

benefício em referência as edificações situadas perto de instalações fabris e integradas no seu conjunto/complexo que não se destinem à atividade produtiva de forma direta e imediata”.

Posto isto, as aquisições relacionadas com arranjos exteriores, no montante de 18.277,13, não podem constituir aquisições elegíveis para efeitos do RFAI, porquanto, nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excluída, salvo se forem instalações fabris ou afetas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, não se enquadrando os arranjos exteriores, em nenhuma delas.

*Consequentemente, será de manter a correção proposta no ponto V.2.1.1 Aquisições excluídas do RFAI, relacionadas com arranjos exteriores, sendo de excluir das aplicações relevantes para o benefício fiscal do RFAI, o montante 18.277,13, que conduziu a uma dotação indevidamente apurada no montante de 4.569,28 (18.277,13*25%).*

(...)

Não olvidamos a importância do equipamento de vigilância e segurança no contexto da segurança da empresa e salvaguarda dos seus valores/ativos. Porém, não é isso que está aqui em causa, mas antes a sua relevância para efeitos do benefício fiscal do RFAI e o seu enquadramento no conceito de investimento inicial.

Repare-se que, o SP enquadrou o investimento na tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente, o que se deve traduzir no aumento da capacidade instalada. A aquisição do sistema de vigilância e segurança, não obstante se traduzir em diversos benefícios, designadamente, facultar ao SP o nível de segurança que pretende ter nas suas instalações, não é suscetível de aumentar a capacidade produtiva da empresa.

Pela sua própria natureza, a aquisição de um equipamento de vigilância e segurança, embora possa trazer diversas vantagens relacionadas com a segurança, não possui aptidão para aumentar a capacidade produtiva da empresa, a sua aquisição não poderá ser considerada aplicação relevante para efeitos de investimento inicial, conforme previsto na al. d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria 297/2015 de 21/09 e al. a) do parágrafo 49 do art. 2º do RGIC.

*Nestes termos, será de manter a proposta de correção constante no ponto V.2.1.1 Aquisições excluídas do RFAI, relacionada com do equipamento de vigilância e segurança, no montante de montante de 1.275,20, que conduziu a uma dotação indevidamente apurada no âmbito do RFAI, no montante de 318,80 (1.275,20*25%).*

(...)

Resumidamente, o SP alega que os investimentos em causa, realizados nas frações A e B, tiveram em vista o desenvolvimento da sua atividade principal; que o arrendatário do imóvel em causa (B..., Lda), desenvolvia no imóvel, nomeadamente, o desporto de padel; que a cedência do imóvel em regime de arrendamento não impediu o desenvolvimento da atividade produtiva do SP nas instalações em causa; que as frações em causa não foram alienadas mantendo nas mesmas espaços de exposição dos seus produtos e que continua a exercer a sua atividade produtiva nas mesmas frações que cedeu em regime de arrendamento à sociedade B..., Lda. Não se nos afigura materialmente concretizável a argumentação da A..., Lda, nos termos que defende. Como pode continuar a exercer a sua atividade principal de injeção de plásticos, nas frações A e B do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo n.º ..., da freguesia e concelho da ..., as quais cedeu à sociedade B..., Lda, em regime de arrendamento para exercício da atividade da locatária?

Mais, como a própria refere, a arrendatária desenvolve nas referidas frações, diversas atividades relacionadas com café, bar e inclusive, o desporto de padel - como pode o SP desenvolver em simultâneo, nas mesmas instalações, a sua atividade principal de injeção de plásticos?

Não nos parecem materialmente exequíveis os argumentos do SP neste âmbito, sendo certo que não exibiu qualquer elemento suscetível de comprovar a sua tese. Ainda que se admitisse, a existência de um showroom nas frações em causa, com o intuito de divulgar os produtos produzidos pelo SP, tal showroom, não se enquadraria no conceito de instalações fabris subsumíveis à subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art. 22º do CFI. Por outro lado, as aquisições relacionadas com a realização de obras de reparação efetuadas em edifício destinado a showroom, não integrariam o conceito de investimento inicial, previsto na alínea a) do parágrafo 49) do art. 2º do RGIC e no art. 2º, n.º 2 al. d), da Portaria n.º 297/2015, de

21 de setembro, aplicáveis por força do art. 22º do CFI, pois não têm potencial para aumentar a capacidade produtiva da empresa.

(...)

Conforme refere o SP, a alínea 47) do art. 2º do RGIC relativa as definições, enumera as atividades turísticas elegíveis para o benefício do RFAI, elencando os respetivos códigos de acordo com a Nomenclatura estatística das atividades económicas (NACE Rev. 2), salientando-se desde já, que não consta deste elenco o código NACE 68 – Atividades imobiliárias.

O art. 2º n.º 3 do CFI remete para Portaria a definição dos códigos de atividade económica correspondentes às atividades referidas no n.º 2 do mesmo artigo, que se materializou na Portaria n.º 282/2014 de 30/12. A referida Portaria n.º 282/2014 de 30/12 elenca no seu art.º 2º os códigos de atividade elegíveis para efeitos do art. 2º, n.º 2 do CFI, constando deste elenco, em comum com a alínea 47) do art. 2º do RGIC, as atividades relacionadas com: alojamento – divisão 55; restauração e similares – divisão 56; e atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040, pelo que, a Portaria em causa, não omite códigos de atividade económica para o setor do turismo, conforme alega o SP.

Da conjugação da alínea 47) do art. 2º do RGIC com o art. 2º do CFI e ainda com a Portaria n.º 282/2014 de 30/12, concluímos que a atividade de arrendamento de bens imobiliários, correspondente ao CAE 68200, não integra uma atividade do setor do turismo nem uma atividade com interesse para o turismo, e como tal, não constitui atividade abrangida pelo RFAI, como defende o SP. Salienta-se que, as atividades exercidas pelo locatário nas frações arrendadas ao SP, em nada relevam para a apreciação do benefício fiscal aqui em causa, uma vez que se aprecia a fruição do benefício na esfera do SP. Alega ainda o SP, que manteve o investimento na região pelo período de 3 anos, em cumprimento da alínea c) do n.º 4 do art. 22º do CFI. A este respeito, importa destacar que, apesar do investimento se manter na região pelo período de 3 anos a contar da data de investimento, a verdade é que, pelo menos o investimento concretizado nas frações A e B do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo n.º... , da freguesia da ..., foi afeto, no ano seguinte à realização do investimento, à atividade

de arrendamento, que constitui uma atividade excluída do benefício do RFAI. A afetação a atividade não elegível para o benefício do RFAI, durante o prazo de manutenção do investimento subverte os princípios subjacentes à concessão do benefício. Face a toda a fundamentação exposta, incluindo a expressa no projeto de relatório, será de manter a correção proposta no ponto V.2.1.2 Aquisições afetadas a atividade não elegível, nos termos aí descritos, sendo por isso de excluir das aplicações relevantes, o montante de 306.460,08, donde resultou uma dotação indevidamente apurada em sede de RFAI, de 76.615,02 ($306.460,08 \times 25\%$).

ee) Os montantes apurados em sede de RIT às correções em sede de RFAI são as seguintes:

Quadro VIII – Resumo das correções RFAI

Correção IT	Ano a respeito a decl. Mod 22	Período a que respeito o benefício	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
	2021	2020	116 601,28	0,00	0,00	116 601,28
Ponto V.2.1.1			-4 888,08			-4 888,08
Ponto V.2.1.2						-76 615,02
	Total		111 713,20			35 098,18

(cfr. pp.194 RIT)

ff) Na sequência do RIT foi a Requerente notificada de liquidação adicional de IRC relativa

gg) ao ano de 2021 com o n.º 2025 ..., de liquidação de juros compensatórios com o n.º 2025 ... e demonstração de acerto de contas 2025 ... no montante de €773,98 (cfr. doc n.º1 junto ao PPA),

hh) A Requerente foi notificada de liquidação de retenções na fonte de IRS, relativo ao ano de 2022, com o n.º 2025..., e respetivos atos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., no montante de €1.416,25 (cfr. doc. n.º2 junto ao PPA).

ii) A Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2025..., relativo ao ano de 2022 e de liquidação de IRC n.º 2025..., relativo ao ano de 2023 (cfr. doc. n.º 3 e 4 junto ao PPA).

- jj) A Requerente efetuou o pagamento da demonstração de acerto de contas 2025 ..., que englobava a liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 2021 com o n.º 2025..., e a liquidação de juros compensatórios com o n.º 2025 ... no montante de €773,98 (cfr. doc. nº 5 junto ao PPA).
- kk) A Requerente efetuou o pagamento da liquidação de retenções na fonte de IRS, com o n.º 2025 ..., e respetivos atos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2025 ..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., no montante de €1.416,25 (cfr. doc. nº 5 junto ao PPA).
- ll) Em 30 de maio de 2025 a Requerente apresentou o PPA.

IV.2. Factos que não se consideram provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

IV.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pela Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição, factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA, 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, e que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Não se deram como provadas nem não provadas, alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, resultou da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo, bem como da prova testemunhal produzida em sede de audiência realizada em 24.04.2026, cujos depoimentos foram objeto de gravação áudio, como consta da corresponde ata.

No que concerne aos depoimentos das testemunhas, estes aparentaram depor com isenção e conhecimento dos factos que relataram, pelo que tais factos foram considerados relevantes para a prova dos factos b); h); i); j); k); l); m); n); o); r); e s).

A testemunha Diogo da Anunciação, diretor de produção da Requerente e filho dos sócios da mesma, demonstrou conhecimento direto dos factos, no que diz respeito à atividade da Requerente, às obras realizadas, da composição e *layout* do imóvel antes e depois da obras realizadas, e dos equipamentos instalados na parte inferior do edifício, sendo o seu depoimento sido relevante para a prova dos factos dados como provados b); h); i); j); k). O seu depoimento foi igualmente relevante para a compreensão das obras exteriores e do conteúdo do investimento em vigilância e segurança inerente aos factos dados como provados n) e o). Foi ainda relevante o seu depoimento para a compressão do processo de instalação dos campos de padel e *do showroom* de produtos de que resultou os factos dados como provados l); m) e r). Por último, foi relevante o relato efetuado pela testemunha de que os campos de padel presentemente já não existem, após desistência da sociedade arrendatária e a afirmação de que o espaço passou a ser utilizado pela atividade da Requerente, por esta ter começado a sentir

uma certa falta de espaço, decorrente de um crescimento grande da atividade, afirmações que fundamentaram o facto dado como provado s).

A testemunha E..., técnica de contabilidade da Requerente desde 2018 demonstrou conhecimento direto dos factos, no que diz respeito à atividade da Requerente, às obras realizadas, da composição e *layout* do imóvel depois das obras realizadas, sendo o seu depoimento relevante para a prova dos factos dados como provados b); i); j); k). O seu depoimento foi igualmente relevante para a compreensão das obras exteriores e inerente ao facto dado como provado n). Do seu depoimento relatou a existência de *showroom* de produtos junto dos campos de padel e do intuito da instalação dos referidos campos de padel. Afirmações relevantes para a factos dados como provados l); m) e r).

V. Do Direito

V.1. Objeto do Processo

Da análise do teor do PPA e da Resposta da Requerida o Tribunal Arbitral entendeu que se impunha para efeitos de prosseguimento dos autos a produção de decisão intercalar de mérito relativamente à exceção perentória de ultrapassagem do prazo do nº2 do artigo 36º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira) e da suscetibilidade da cumulação de pedidos para efeitos de apuramento da competência material do Tribunal Arbitral.

Em sede de PPA a Requerente alegou a violação do prazo constante do artigo 36.º nº2 do RCPITA. Tendo o procedimento inspetivo início em 08.04.2024, não tendo existido prorrogações do prazo, defendia a Requerente que este deveria estar concluído até 08.11.2024. Na justa medida em que o relatório final de inspeção tributária foi notificado em 29.01.2025 entendia a Requerente ocorrer violação do prazo constante do artigo 36.º nº2 do RCPITA gerador de anulabilidade que determina a ilegalidade dos atos de liquidação.

Em sentido oposto a Requerida pugnou pela improcedência da posição da Requerente alegando que o decurso de procedimento inspetivo por período superior ao previsto no nº2 do

artigo 36.º do RCPITA tem apenas como consequência a cessação do efeito suspensivo da contagem do prazo de caducidade, previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT não conferindo qualquer efeito invalidante sobre o procedimento inspetivo e consequente ato tributário que neste se funde.

Por decisão intercalar de mérito notificada às partes em 09.01.2026 o Tribunal Arbitral julgou improcedente a exceção perentória de ultrapassagem do prazo do n.º 2 do artigo 36º do RCPITA para efeitos da ilegalidade das liquidações. Entendeu para o efeito o Tribunal Arbitral que o n.º 7 do artigo 36.º do RCPITA aditado pela Lei n.º 75-A/2014 - 30/09 solucionou as dúvidas interpretativas sobre as consequências do decurso do prazo do procedimento inspetivo.

A norma aditada veio regular especificamente as consequências a extrair do curso do prazo do procedimento de inspeção, em particular do que respeita ao direito à liquidação de tributos. Assim, entendeu o Tribunal Arbitral que o desrespeito do prazo de 6 meses para a inspeção tributária tem como consequência a não suspensão do prazo de caducidade nos termos, respetivamente, do n.º 1 do artigo 46º, e não a ilegalidade das liquidações decorrentes do relatório de inspeção tributária. Assim, julgou em sede de decisão intercalar improcedente o vício alegado pela Requerente.

Ainda em sede de decisão intercalar de mérito o Tribunal Arbitral pronunciou-se sobre a questão da cumulação de pedidos constantes no PPA.

A Requerente no PPA procedeu à cumulação de vários pedidos, requerendo a anulação da liquidação de IRC com n.º 2025 ... e respetivo ato de liquidação de juros compensatórios com o n.º 2025 ..., no montante total de 772,98€, relativos ao ano de 2021; da liquidação de retenções na fonte de IRS, com o n.º 2025 ..., e respetivos atos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2025 ..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025 ..., 2025 ..., no montante total de 1.416,25€, relativos ao ano de 2021; da liquidação de IRC n.º 2025..., relativo ao ano de 2022; e da liquidação de IRC n.º 2025..., relativo ao ano de 2023.

Ao nível da liquidação em crise de IRC de 2021 a Requerente pugna pela ilegalidade de correções aritméticas à matéria tributável no valor de €46.835,64 efetuadas pela AT por desconsideração de gastos relacionados com deslocações e estadas (€12.373,65), de gastos com

renda de imóvel (€30.000,00) e de gastos de artigos para oferta (€4.461,99) por alegada falta de conexão com a atividade do sujeito passivo. Em paralelo a Requerente pugna pela ilegalidade das correções ao benefício fiscal RFAI com impacto nas liquidações de IRC de 2021, 2022 e 2023. Acrescentado ainda como pedido a análise da legalidade de ato de retenção na fonte de IRS. Assim sendo, o PPA integra uma cumulação de pedidos relativos a liquidações de IRC, benefício fiscal-RFAI e retenção na fonte de IRS, sem que exista um fundamento comum para a anulação de todas as supramencionadas liquidações.

Não obstante todas as liquidações radiquem do mesmo relatório de inspeção tributária, não se encontra uma identidade de circunstâncias de facto, causa de pedir, ou apreciação e interpretação dos mesmos princípios ou regras de direito que sejam comuns aos pedidos relativos ao IRC, RFAI-benefício fiscal e retenção na fonte.

A admissibilidade da cumulação de pedidos, atentos ao disposto no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, supõe que *“a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*.

Decorre da norma em referência que são duas as condições exigidas à cumulação de pedidos na arbitragem tributária: i) a procedência dos pedidos depender essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto; e ii) a procedência do pedido de pronúncia arbitral depender também, da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou das regras de direito.

Na situação dos autos, não obstante todas as liquidações radiquem do mesmo relatório de inspeção tributária, não se encontra uma identidade de circunstâncias de facto, causa de pedir, ou apreciação e interpretação dos mesmos princípios ou regras de direito que sejam comuns aos pedidos relativos ao IRC, RFAI-benefício fiscal e retenção na fonte.

É certo que eventualmente se poderia defender a aplicação do regime do artigo 104º do CPPT à arbitragem tributária. Todavia, não é este o entendimento do Tribunal Arbitral, por entender que o artigo 3º do RJAT é uma norma especial em relação à do artigo 104º do CPPT

e por ser uma norma de competência dos Tribunais Arbitrais (vide nesse sentido decisão arbitral n.º 708/2022-T).

Sob este fundamento o Tribunal Arbitral determinou em decisão intercalar de mérito não ser admissível a cumulação de pedidos da Requerente.

Tendo em atenção o valor de cada um dos pedidos para efeitos do artigo 5.º do RJAT, verificou-se que o pedido relativo à liquidação de IRC de 2021 resultante das correções à matéria tributável se fixa em €46.835,64, e o pedido de retenção de IRS se fixa em €1.249,39. Ou seja, pedidos com valores inferiores ao valor de referência de competência dos Tribunais Arbitrais Coletivos previsto no artigo 5º do RJAT. Resta o pedido de pronúncia sobre as correções relativas ao benefício fiscal RFAI, com valor superior ao €60.000,00 que se integra na competência de Tribunal Arbitral Coletivo. Consequentemente o Tribunal Arbitral Coletivo fixou como objeto a análise da (i)legalidade da correções promovidas pela AT ao benefício fiscal RFAI e as suas resultantes consequências ao nível das liquidações de IRC dos anos de 2021, 2022 e 2023.

Assim, por decisão intercalar de mérito notificada às partes em 09.01.2026 foi decidido:

- a) Julgar improcedente a exceção perentória de ultrapassagem do prazo do n.º 2 do artigo 36º do RCPITA para efeitos da ilegalidade das liquidações;
- b) Julgar procedente a existência de cumulação ilegal de pedidos, fixando-se o objeto do processo na legalidade da correções promovidas pela AT ao benefício fiscal RFAI e as suas resultantes consequências ao nível das liquidações de IRC dos anos de 2021, 2022 e 2023.
- c) Fixar um prazo de 10 dias para que a Requerente dizer se mantém interesse na produção dessa prova testemunhal, e em caso afirmativo, indicar os pontos de facto sobre que

- d) deve incidir a inquirição das testemunhas e onde pretende apresentar estas (instalações do CAAD em Lisboa ou no Porto).
- e) Em consequência, prorrogar, por dois meses, o prazo para ser proferida a decisão final, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

V.2. RFAI - Enquadramento Jurídico

Face à centralidade do mercado interno e do princípio da plena concorrência o artigo 107.º do TFUE define o princípio regra da incompatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado interno. Não obstante a consensualização deste princípio, esta não é uma regra absoluta, existindo circunstâncias específicas que podem justificar os auxílios de Estado. Consciente desta necessidade o artigo 107.º do TFUE nos seus n.ºs 2 e 3 admite esta possibilidade, embora sob regimes diferente.

Nas exceções do nº3 do artigo 107.º do TFUE são admissíveis ainda que sob uma abordagem casuística:

- a) os auxílios de Estado destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo;
- b) os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum;
- c) os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum;
- d) os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e ainda
- e) os auxílios de Estado determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão, de que o RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria) constante do Regulamento (U.E.) nº 651/2014 é caso paradigmático.

O RGIC para além de assumir a intenção de isentar certos auxílios de Estado da obrigação de notificação define os princípios de atuação que devem guiar a ação legislativa dos Estados-Membros.

Neste âmbito, através do Decreto-Lei n.º 162/2014 foi estabelecido o Código Fiscal ao Investimento (CFI) sob o propósito de intensificar o apoio ao investimento, favorecendo o crescimento sustentável, a criação de emprego e o reforço da estrutura de capital das empresas. De entre os benefícios fiscais constantes do CFI encontramos o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), enquanto auxílio de Estado com finalidade regional aprovado sob o enquadramento legal do RGIC que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno.

O RFAI constitui-se assim como um benefício fiscal subordinado ao objetivo extrafiscal do favorecimento do emprego, desenvolvimento e investimento, operando por dedução à coleta nos termos do artigo 23.º do CFI, enquanto regime de auxílio com finalidade regional, cuja aplicação e interpretação exige a análise cumulativa do RGIC, dos artigos 22º a 26º do CFI e das Portarias n.º 282/2014 e 297/2015.

Nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CFI o RFAI é aplicável apenas aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores previstos no n.º 2 do artigo 2.º, do CFI tendo em consideração os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 282/2014. Assim o âmbito de aplicação do RFAI circunscreve-se aos sujeitos passivos integrados nos setores de atividade:

- a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;*
- b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;*
- c) Alojamento - divisão 55;*
- d) Restauração e similares - divisão 56;*
- e) Atividades de edição - divisão 58;*

- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;*
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;*
- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;*
- i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;*
- j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;*
- k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.*

Para efeitos do n.º 2 do artigo 22.º do CFI consideram-se aplicações relevantes para RFAI os investimentos em 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 areeiros em investimentos na indústria extrativa;

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

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

c) Custos salariais decorrentes da criação de postos de trabalho de pessoal com habilitações literárias do nível 7 ou do nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações. (o negrito é nosso)

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

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

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

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

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

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

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

Ainda relevante para efeitos de enquadramento jurídico mencionar que de acordo da alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 o benefício fiscal está circunscrito a investimentos iniciais, na definição legal prevista na alínea a) e b) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.

A referida norma identifica investimento inicial como:

- a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou*
- b) Uma aquisição de ativos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor e exclua a mera aquisição das ações de uma empresa.*

Do enquadramento da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2º do RGIC, mas também do considerando 31 do RGIC fixa-se o conceito de investimento inicial a quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade para efeitos de RFAI:

- 1- *criação de um novo estabelecimento;*
- 2- *aumento da capacidade de um estabelecimento existente;*

- 3- *diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; e*
- 4- *mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*

Nestes termos a subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito.

Em suma, para a aplicação do RFAI, os investimentos realizados têm de se enquadrar no conceito de “*investimento inicial*”, o qual tem de proporcionar a criação de postos de trabalho, e a manutenção do investimento da empresa e na região por um mínimo de três anos (cfr. alíneas c) e f) do n.º4 do artigo 22.º do CFI).

V.3.1 RFAI - Enquadramento dos Investimentos realizados no RFAI

Conforme resulta dos factos dados como provados, a Requerente exerce a atividade principal de fabricação de embalagens de plástico (CAE 22220) que corresponde a setor enquadrável na Portaria n.º282/2014 e por esta via dentro do âmbito dos sujeitos passivos que podem usufruir do RFAI.

Ficou demonstrado que o investimento realizado pela Requerente consubstanciou-se em obras em edifício adquirido para ser utilizado como nova unidade industrial da empresa, diretamente ligada à já existente, para o aumento da capacidade produtiva.

Pelo que estes investimentos devem ser entendidos como aplicações relevantes em ativos, nomeadamente aquisição, reparação e ampliação de instalações fabris enquadráveis na subalínea ii) da alínea a) do n.º2 do artigo 22.º do CFI, justificados como *investimento inicial* sob o requisitos legal de “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*” conforme alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2º do RGIC.

Tendo para o efeito a Requerente em sede de modelo 22 relativo ao ano de 2020 declarado investimentos de €508.143,92 de que resulta no seu pressuposto um benefício em RFAI de €127.035,98.

Importante referir que a qualificação da operação da Requerente como *investimento inicial* subsumido sob a fórmula de “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*” enquadrável para efeitos de RFAI e não é matéria controvertida.

Em causa está unicamente saber se determinados gastos/investimentos - arranjos exteriores; equipamento de vigilância e segurança; e despesas realizadas com obras efetuadas no edifício nas frações A, B podem ou não ser incluídas em RFAI.

V.3.2 Arranjos exteriores

A AT desconsiderou os gastos com aquisições de bens/serviços com arranjos exteriores às frações que integram a nova unidade fabril da Requerente, alegando para o efeito que estes não estão relacionados com o aumento produtivo, considerando que apenas pode integrar o conceito de instalação fabril os investimentos que tenham uma ligação direta ao processo produtivo.

Em sentido oposto, a Requerente defende que os gastos com arranjos exteriores integram o conceito de instalação fabril, constituindo-se aplicações relevantes abrangidas pela subalínea ii) da alínea a) do n.º2 do artigo 22.º do CFI.

Conforme resultou do depoimento das testemunhas inquiridas, as obras com arranjos exteriores concretizaram-se em despesas com rampas e adaptações físicas para permitir as operações de descarga e carga de matéria-prima e produto final. Ficou demonstrado que as referidas obras tinham por objetivo facilitar a logística e os carregamentos para camiões, garantindo a fluidez dos circuitos logísticos.

O processo produtivo de uma unidade fabril não ocorre apenas na fase de transformação mecânica da matérias-primas em produto acabado. O processo produtivo inicia-se com a entrada da matéria-prima e termina com o carregamento de produto acabado em transporte. Assim sendo, é essencial para o processo produtivo e para o aumento da capacidade produtiva, a área logística que engloba acessos e estacionamento afetos à atividade da empresa, pelo que é entendimento do Tribunal Arbitral que os gastos devem ser incluídos no cômputo global dos investimentos efetuados nas instalações fabris.

Vide perante situação factual similar a decisão arbitral n.º 331/2024-T:

“Decidindo: não se vislumbra como a pavimentação do estacionamento da nova unidade fabril, utilizado por clientes, funcionários, fornecedores e pelos próprios veículos de mercadorias afetos à atividade da empresa (conforme resultou do depoimento das testemunhas inquiridas), não devem ser incluídos no cômputo global das despesas imputadas às instalações fabris e, assim, elegíveis para efeitos de RFAI, anulando-se, assim, a presente correção”.

Nestes termos as correções efetuadas pela Requerida decorrentes do RIT relativas à desconsideração dos gastos com arranjos exteriores no montante de €18.227,13, com dotação em RFAI de €4.569,38 enfermam de vício de violação de lei por desrespeito da sub alínea ii) da alínea a) do n.º2 do artigo 22.º do CFI.

Julgando assim o Tribunal Arbitral neste segmento, procedente, o pedido da Requerente.

V.3.3 Equipamentos de vigilância e segurança

Em sede de RIT a AT desconsiderou gastos com equipamentos de vigilância e segurança no montante de €1.275,20 com dotação em RFAI de €318,80, alegando que este investimento não tem aptidão para aumentar a capacidade produtiva da empresa.

De modo divergente a Requete pugna pela elegibilidade dos gastos com equipamentos de vigilância e segurança considerando que estes permitem nomeadamente um maior controlo do trabalho efetuado, a segurança dos equipamentos, e a diminuição de erros.

Resultou do depoimento da testemunha Diogo da Anunciação que os referidos equipamentos contribuíam para a segurança e para o controlo de eventuais problemas da maquinaria da empresa.

Uma instalação fabril terá de ser analisada sob uma dimensão macro. A AT em sede de RIT reconhece: *“não olvidamos a importância do equipamento de vigilância no contexto da salvaguarda dos seus valores/ativos”* (cfr. RIT, pp. 220).

Conforme refere a decisão arbitral n.º 102/2025-T a *“não se exige que os investimentos aumentem por si só, a capacidade de produção bastando que tenham a potencialidade para influenciar esse aumento quando integrados num conjunto de aquisições que o geram”*.

A segurança é um recurso essencial para o funcionamento de uma unidade fabril, e portanto para o processo produtivo. O equipamento de segurança e vigilância assume-se como um instrumento relevante para a segurança dos equipamentos, para a antecipação de problemas técnicos, contribuindo para a otimização do todo produtivo, devendo ser considerado como um equipamento que faz parte integrante de um investimento inicial em unidade fabril, sendo elegível para efeitos de RFAI nos termos do alínea d) do n.º2 do artigo 2.º da Portaria n.º297/2015 conjugado com o paragrafo 49.º do artigo 2º do RGIC, pelo que a correção efetuada pela AT enferma de vicio de violação de lei.

Vide ainda, no mesmo sentido, a decisão arbitral n.º 253/2025-T:

“A aquisição do sistema de segurança está igualmente interligada à implementação da nova unidade fabril e faz parte integrante do investimento inicial [da fábrica] que, como acima visto, se enquadra no aumento de capacidade de produção da Requerente, e é essencial para salvaguarda da integridade dos investimentos e dos bens produzidos. Assim, constitui a adição de um ativo relevante (ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo afetos à exploração da empresa) e é elegível para efeitos de RFAI (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015; artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC e artigo 22.º, n.º 5 do CFI), pelo que a correção levada a efeito pela AT nesta parte vai anulada”.

Decide assim, o Tribunal Arbitral, neste segmento, procedente o pedido da Requerente, de anulação da desconsideração dos gastos com equipamentos de segurança e vigilância no montante de €1.275,20 com dotação em RFAI de €318,80.

V.3.4. Despesas realizadas com obras efetuadas no edifício nas frações A e B

Em sede de RIT, a AT desconsiderou despesas com obras realizadas no edifício nas frações A e B no montante de €306.460,08 para dedução de RFAI de €76.615,02 por entender que com arrendamento das referidas frações, estas deixaram de estar afetas à atividade principal de injeção de plásticos.

A Requerente contradita a posição da Requerida, alegando que não obstante o arrendamento das frações, tal facto não impediu o desenvolvimento da sua atividade na justa medida em que estava instalado um *showroom* de produtos que permitia a captação de novos clientes, enquanto extensão do processo produtivo na vertente de desenvolvimento do produto e da área comercial da empresa.

Cumprе apreciar o enquadramento jurídico e factual da situação.

Resulta dos factos dados como provados que em 2020 a Requerente realizou investimento em obras em edifício adquirido para ser utilizado como nova unidade industrial integrando o armazém de produto acabado, novos departamentos de design e desenvolvimento de produto, área de personalização de produtos, departamento de internacionalização e acompanhamento de projeto, com o propósito do aumento da capacidade produtiva.

Ou seja, a Requerente adquiriu edifício (pavilhão industrial), que integrava juridicamente 5 frações, com o objetivo de o remodelar e afetar à sua atividade produtiva. Para o efeito realizou despesas em obras de construção maioritariamente estruturais para reformular a totalidade do edifício para garantir pavilhão industrial com dois pisos, ambos em *open-space*, afeto a serviços administrativos (2.º piso) e área produtiva (1.º piso).

A AT não colocou em causa a requalificação do edifício e as obras efetuadas, anuindo à qualificação da operação como “*investimento inicial*” subsumido sob a fórmula de “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*” aceitando a elegibilidade para efeitos de

RFAI. Não obstante a aceitação da elegibilidade do investimento, veio a AT contraditar a admissibilidade dos gastos suportados com as obras nas frações A e B do edifício para efeitos de RFAI.

Conforme resulta das faturas de construção (anexos n.º6 e 11 do RIT), os trabalhos realizados afetos às frações A e B consubstanciam-se em despesas de natureza estrutural do edifício, com exceção dos trabalhos com arranjos exteriores tratados no ponto anterior.

O investimento incluiu betão armado, alvenarias, rede de esgotos pavimento das naves, alvenarias revestimentos de tetos, pinturas, cantarias, rede de águas (esgotos e pluviais), eletricidade, ITD e segurança contra incêndio, e caixilharias. Ainda mais quando o edifício em causa é um pavilhão com dois pisos amplos sem divisões, em que a repartição por frações manteve-se em termos formais por meros efeitos de simplificação de licenciamento, inexistindo em termos físicos. Estas são despesas do edifício em termos globais, sem as quais não seria possível existir edifício. Assim, excluir parte de despesas estruturais seria esdrúxulo, quando a AT aceita a qualificação dos gastos com a remodelação do edifício para o conceito de investimento inicial.

As obras de construção constantes da faturas (anexo nº6 junto ao RIT) encontram-se faturadas às frações A (no valor de €148.861,60 €), B (no valor de €171.942,35 €) e F (no valor de 97.628,70 €). Ou seja, 77% das obras de construção de remodelação do pavilhão industrial foram afetas às frações A e B. Assim, desconsiderar 77% das despesas com obras estruturais determinava na prática desconsideração total da operação da Requerente o que seria contraditório com a decisão prévia da AT de aceitar o investimento como elegível para RFAI. Se a AT não apresentou na origem (operação de investimento) qualquer reserva à admissibilidade para efeitos de RFAI, não pode agora colocar em causa despesas com obras estruturais. Diga-se até que a desafetação de parte de edifício para a outra atividade é irrelevante para alterar a natureza das despesas com obras estruturais.

No caso em apreço estamos no âmbito da subalínea ii) do nº2 do artigo 2.º do CFI relativo a obras em instalações fabris.

As instalações fabris devem ser entendidas como todas as instalações ligadas ao processo produtivo (vide nesse sentido decisão arbitral n.º 21/2011-T). Partindo desta definição o Tribunal Arbitral defende uma interpretação ampla do conceito, à semelhança da decisão arbitral n.º 680/2025-T que refere:

“No que respeita ao conceito de “instalações fabris”, o legislador não pode ter considerado como opção uma restrição de delimitação do investimento desta natureza, incluindo apenas a parte dita “funcional”, atentas as condições que estiveram na génese deste benefício, conforme os Regulamentos comunitários que, recorde-se, tiveram como fundamento o desenvolvimento económico, pela redução das desigualdades entre as diversas regiões, melhorando a competitividade das empresas. Devem, assim, incluir-se áreas essenciais integradas no circuito de produção, como armazéns, WC e vestiários para uso diário dos trabalhadores.”

Neste sentido as instalações fabris englobam todas as áreas e conteúdos funcionais, relacionados direta ou indiretamente com o processo produtivo, desde as áreas exteriores necessárias à logística, ao circuito produtivo (maquinaria), às áreas de armazém, escritórios e áreas de formação, abrangendo assim necessariamente também todas as despesas com gastos estruturais do edifício.

Resulta dos factos dados como provados, nomeadamente por efeito das declarações da testemunha Diogo de Anunciação, que o piso de baixo do edifício foi afeto à produção com a colocação na área correspondente às frações A e B, de três máquinas produtivas (impressoras de grande dimensão), a que acrescia uma área de armazenagem e a instalação de dois campos de padel numa área de 400m² (20m x 10m cada).

É certo que a parcela do edifício relativa aos campos de padel foi temporariamente dada de arrendamento a um terceiro, Porém, à volta dos campos de padel (área arrendada) estava um espaço para *showroom* dos produtos da Requerente, que beneficiava da inexistência de divisões físicas no espaço, sendo inegável eventuais ganhos publicitários e de promoção de produtos para esta.

Não obstante o arrendamento da parcela afeta aos campos de padel, o piso de baixo continuou a ser utilizado pela atividade produtiva da Requerente, com a instalação de três

máquinas produtivas (impressoras de grande dimensão) e de zona de armazenagem, pelo que seria incorreto considerar que o piso inferior deixou de estar afeto a atividade produtiva da Requerente.

Mesmo que se considerasse uma desafetação de uso entre área afeta à produção, e área arrendada para efeito de admissibilidade de despesas para RFAI, como antes mencionado, os gastos sob apreciação dizem respeito a despesas com elementos estruturais. A própria configuração do edifício (estrutura com dois pisos amplos) não permite o parcelamento ou a fragmentação de despesas com gastos de construção estruturarias.

Conclui-se assim que os gastos com obras relativas às frações A e B no montante de €306.460,08 são elegíveis para efeitos de RFAI por constituírem um investimento em instalações fabril afeto à exploração da empresa.

Julgando assim o Tribunal Arbitral procedente o pedido da Requerente.

V.4. Da ilegalidade de liquidação de juros compensatórios

Defende a Requerente que o artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que só são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação do imposto se deva a facto imputável ao sujeito passivo. Mais alegando, que a AT não fez qualquer menção nem demonstrou ou fundamentou a culpa do Sujeito Passivo, no suposto atraso na liquidação do imposto, e muito menos procedendo à demonstração dessa culpa, como exige o artigo 74.º da LGT, para promover os atos de liquidação de juros compensatórios.

Em sentido oposto, a AT defende que de acordo com o n.º 2 do artigo 77.º da LGT o valor que serviu de base ao apuramento dos juros compensatórios encontra-se devidamente fundamentado no RIT, nas declarações de acerto de contas e das demonstrações de liquidação dos juros compensatórios, regulamente notificadas à Requerente. Considerando a Requerida que a culpa do Sujeito Passivo, ou seja, o fundamento da liquidação de juros compensatórios, resulta do facto de o contribuinte não ter atuado com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais.

Resulta da presente decisão arbitral que a AT desconsiderou erroneamente gastos suportados pela Requerente em arranjos exteriores, equipamentos de vigilância e com despesas estruturais do edifício relativamente às frações A e B.

Termos em que devem, em consequência, ser anulados os juros compensatórios.

V.5. Dos juros indemnizatórios

Sustenta a Requerente que o seu direito a juros indemnizatórios decorre do dever que recai sobre a AT de reconstituição imediata e plena da situação que existiria, se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º, n.º 1, da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

Significa isto que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável à AT de que resulte pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

Ora, atento supra exposto, não pode deixar de se considerar ter havido erro imputável aos serviços na justa medida por ter sido desconsiderado indevidamente gastos suportados pela Requerente em arranjos exteriores no montante de €18.277,13, equipamentos de vigilância e segurança no valor de €1.375,20 e gastos com despesas estruturais do edifício relativamente às

frações A e B no montante de €306.406,08 para efeitos do benefício fiscal de RFAI determinado de acordo com o artigo 23.º do CFI.

Assim tendo em consideração a anulação das liquidações impugnadas motivada por erro da AT quanto aos pressupostos e facto e de direito em que assentou, cumpre reconhecer à Requerente o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT. Consequentemente determina o Tribunal Arbitral a restituição da prestação tributária indevidamente paga pela Requerente, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT.

VI. Decisão

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide-se julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se:

1. Relativamente às correções referentes ao exercício de 2021:
 - Anular a correção efetuada pela AT relativa a gastos com arranjos exteriores no montante de €18.227,13, para dedução de RFAI de €4.569,28;
 - Anular a correção efetuada pela AT relativa a gastos com equipamento de vigilância e segurança no montante de €1.275,20 para dedução de RFAI de €318,80.
 - Anular a correção efetuada pela AT relativa as despesas realizadas com obras efetuadas no edifício nas frações A, B e no montante de €306.460,08 para dedução de RFAI de €76.615,02

Determinando-se, em consequência, a anulação da liquidação de IRC com o n.º 2025 ... na parte respeitante à reposição do benefício fiscal RFAI que não teve em consideração os gastos com arranjos exteriores, equipamento de vigilância e segurança, e despesas realizadas com obras efetuadas no edifício nas frações A, B, condenando a Requerida na restituição da prestação tributária indevidamente paga pela Requerente, a calcular em execução da presente decisão arbitral; e na anulação da liquidação de juros compensatórios n.º 2025... .

Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios a computar sobre o valor da anulação do imposto e juros compensatórios indevidamente pagos, desde a data do pagamento até à emissão da respetiva nota de crédito.

2. Anulação da liquidações de IRC n.º 202..., relativo ao ano de 2022; e da liquidação de IRC n.º 2025..., relativo ao ano de 2023, na proporção do efeito dos saldos de RFAI apurados em 2021, não utilizados.

VII. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em **€ 83.693,33** (oitenta e três mil, seiscentos e noventa e três euros e trinta e três cêntimos) nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. Custas

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€2.754,00**, a cargo da Requerida em 97,4% (€2.682,40) e a cargo da Requerente em 2,6% (€71,60), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) e do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de julho de 2026

Os Árbitros,

Victor Calvete (Presidente)

Nuno Miguel Morujão (Adjunto, com declaração de voto)

António Cipriano da Silva (Adjunto e Relator)

Declaração de voto

Face à redação do acórdão tida como final alcançada em 7/6/2026 (culminando um processo em que naturalmente participei), no dia seguinte foi proferido despacho para adiar o prazo da sua prolação (por dois meses), face à proximidade do prazo (11/6/2026), cf. artigo 21.º do RJAT.

Nesse contexto, admitiu-se por prudência, a possibilidade de ser incluído no acórdão, declaração de voto.

Foram assim criadas condições para uma apreciação adequada, e a análise viabilizada permitiu concluir que acompanho o acórdão sem reservas.

Nuno Miguel Morujão