

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 398/2025-T**

**Tema:** IRC – RFAI; investimento inicial; ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo; artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI; artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro; artigo 2.º, parágrafo 49, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 16 de junho de 2014.

**SUMÁRIO:**

- I. Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 2, do CFI, para efeitos do RFAI, são consideradas aplicações relevantes os investimentos, além do mais, nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa: *“a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de: (...) 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;”*.
- II. O RFAI foi objeto de regulamentação pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, cujo artigo 2.º, n.º 2, alínea d), determina que, para efeitos do disposto no artigo 22.º, do CFI, *“[o]s 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.”*

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.<sup>a</sup> Doutora Carla Castelo Trindade (presidente), Dr. Nuno Raposo Jacinto e Dr. Ricardo Rodrigues Pereira (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. No dia 17 de abril de 2025, **A...**, **LDA.**, NIPC..., com sede nas Rua ..., n.º ..., ...-... (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, *RJAT*), visando a pronúncia deste Tribunal relativamente à ilegalidade das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, *IRC*) n.º 2025..., referente ao exercício de 2020, e n.º 2025..., referente ao exercício de 2021.

As aludidas liquidações adicionais de IRC são resultantes de ações inspetivas de que a Requerente foi alvo, incidentes sobre os exercícios de 2020 e de 2021, das quais resultaram, além do mais, correções em sede de dotação dos benefícios fiscais – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (doravante, *RFAI*), no valor de € 16.157,50 quanto ao ano de 2020 e no valor de € 40.981,50 quanto ao ano de 2021, em virtude de a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*) ter considerado inelegíveis despesas e investimentos realizados pela Requerente, essencialmente, pela seguinte ordem de razões: os investimentos relacionados com a instalação do “*sistema fotovoltaico de produção de energia para autoconsumo*” (*RFAI* 2020 e *RFAI* 2021) não constituem “investimento inicial” e respeitam a meras “aquisições isoladas” (artigo 2.º, ponto 49, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 de junho de 2014 e artigo 22.º, n.ºs 2, alínea a) e 4, do Código Fiscal do Investimento (doravante, *CFI*); os investimentos relacionados com parte das “*obras de adaptação do edifício*” (*RFAI* 2021) foram realizados num ativo fixo tangível não adquirido em estado de novo (artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do *CFI*); e, os investimentos relacionados com a “*aquisição de sistemas de armazenagem diverso para condicionamento de moldes, matéria-prima e amostras*” (*RFAI* 2021) não constituem “investimento inicial” e respeitam a meras “aquisições isoladas” (artigo 2.º, ponto 49, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 de junho de 2014 e artigo 22.º, n.ºs 2, alínea a) e 4, do *CFI*).

2.

A Requerente entende, desde logo, que a atividade inspetiva que foi desenvolvida pela Requerida é nula, por falta de cumprimento de formalidades legais e, ainda, que os relatórios de inspeção tributária (doravante, *RIT*) são nulos por falta de fundamentação.

A Requerente alega, também, que aquelas correções padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de Direito, e, por consequência, os atos de liquidação controvertidos são ilegais e, por isso, devem ser anulados.

A Requerente juntou 33 (trinta e três) documentos e arrolou 6 (seis) testemunhas, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante *AT* ou *Requerida*) em 22 de abril de 2025.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.ºs 2, alínea a), e 3, e no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 12 de junho de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 2 de julho de 2025.

4. No dia 22 de setembro de 2025, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a Resposta que aqui se dá por inteiramente reproduzida, na qual impugnou os argumentos aduzidos pelo Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida arrolou uma testemunha, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas; na mesma ocasião, a Requerida procedeu à junção aos autos do processo administrativo (doravante, *PA*).

5. No dia 17 de outubro de 2025, foi realizada a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, – na qual foi tratado o que consta da respetiva ata que aqui se dá por inteiramente reproduzida, tendo sido fixado o dia 2 de janeiro de 2026 como data limite para a prolação da decisão arbitral –, tendo-se, ainda, procedido à produção de prova testemunhal.

6. Em 28 de outubro de 2025, notificada para o efeito, a Requerente veio juntar aos autos 7 (sete) documentos atinentes à instalação de painéis fotovoltaicos na sua sede e numa nova unidade de produção destinada exclusivamente ao fabrico de solas EVA.

7. As partes apresentaram as alegações escritas que aqui se dão por inteiramente reproduzidas, nas quais, essencialmente, reiteraram as posições anteriormente vertidas nos respetivos articulados.

## **II. SANEAMENTO**

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), do RJAT).

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

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Admite-se a cumulação de pedidos, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### **III.1. DE FACTO**

#### **§1. FACTOS PROVADOS**

9. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

**a)** A Requerente é uma empresa fundada em 1998, sediada na freguesia de ..., no concelho de ..., que tem por atividade principal a fabricação de componentes para calçado, sendo especializada na produção de solas em materiais polímeros para calçado. [cf. PA e depoimento da testemunha B...]

**b)** Presentemente, a Requerente tem como principais clientes o mercado nacional, pese embora ser sua intenção passar a destinar as suas produções para exportação, designadamente para Espanha e Itália. [cf. depoimento da testemunha B...]

**c)** No ano de 2020, a Requerente iniciou um projeto de investimento tendo por principais objetivos os seguintes: (i) aumentar a capacidade e a flexibilidade produtiva, tendo em vista a conquista de novos mercados e novos clientes, sobretudo internacionais; (ii) assegurar maior capacidade de resposta com superiores níveis de produtividade e de eficiência e sob a égide de princípios de sustentabilidade ambiental; (iii) reforçar a diferenciação, a diversificação do portefólio e os padrões de qualidade e inovação dos produtos; e, (iv) direcionar-se para as áreas de produto e segmentos com maior potencial de crescimento e maior aceitação no mercado, por forma a intensificar a penetração nos mercados externos, sobretudo nos de maior exigência e com maior apetência para produtos de elevado valor acrescentado (qualidade, criatividade, design, funcionalidade, personalização e sustentabilidade) e, desta forma, alavancar o crescimento e a competitividade no mercado global. [cf. depoimentos das testemunhas B... e C...]

**d)** Até ao ano de 2021, a Requerente dispunha de uma única unidade produtiva, com uma área coberta de 4.900m<sup>2</sup>, implantada num terreno com área total de 14.000m<sup>2</sup>. [cf. depoimento da testemunha B...]

**e)** A tendência para a utilização de matérias leves (e com diferentes graus de expansão/densidades) é uma realidade que se acentuou sobretudo a partir de 2015, sendo neste contexto que os produtos em material EVA (acetato vinilo de etileno expandido) ganham destaque nos mercados nacionais, mas sobretudo internacionais, sofrendo um forte aumento de procura, sobretudo nas solas para calçado. [cf. depoimento da testemunha B...]

**f)** Por isso, a produção de solas EVA constituiu uma das principais apostas da Requerente, sendo o ponto de partida para a internacionalização da Requerente. [cf. depoimentos das testemunhas B... e D...]

**g)** O EVA constitui um material nobre e de referência na produção de solas injetadas, uma vez que alia a extrema leveza, forte capacidade de absorção do impacto, flexibilidade e resistência, e permite responder à crescente expansão e procura dos segmentos desportivo e da moda casual. [cf. depoimento da testemunha B...]

**h)** No decurso do ano de 2021, a Requerente intensificou fortemente o investimento neste setor, criando uma nova unidade de produção, totalmente autónoma e independente, instalada num pavilhão com 1.200 m<sup>2</sup>, dedicada exclusivamente a esta área de produto, a qual está dotada de uma nova linha de injeção e acabamento de EVA com outros materiais como TPU, TR ou borracha, a qual permitiu triplicar a capacidade diária de produção e desta forma satisfazer com maior rapidez, flexibilidade e qualidade os clientes. [cf. depoimentos das testemunhas B... e D...]

**i)** A Requerente dispõe de um processo de produção abrangente e altamente qualificado do ponto de vista técnico e tecnológico que lhe permite o processamento dos mais avançados e complexos materiais com os melhores níveis de qualidade, produtividade e eficiência, e, por conseguinte, a oferta de produtos inovadores e de elevado valor acrescentado. [facto não controvertido]

**j)** O processo de fabrico das solas inicia-se após design (isto é, após o desenvolvimento das coleções e criação de conceitos e projetos solicitados pelos clientes), passando pela prototipagem (onde são criadas as maquetes e moldes para cada um dos novos produtos/projetos), pela preparação de compostos e produção de amostras, pela moldagem por injeção dos materiais, colagem/montagem, acabamentos e controlo de qualidade final. [facto não controvertido]

**k)** A Requerente dispõe de laboratório próprio onde desenvolve todo o trabalho experimental (produção de amostras à escala laboratorial e realização de testes e ensaios de caracterização das propriedades físico-mecânicas), garantindo desta forma a conformidade e a qualidade máxima dos produtos e materiais em linha com as normas ASTM aplicáveis e com os standards instituídos da norma NP EN ISO 9001:2015 (certificação do sistema de gestão de qualidade). [facto não controvertido]

**l)** O investimento na melhor tecnologia sempre foi uma prioridade para a Requerente, designadamente através da automatização e robotização dos seus equipamentos, tanto aos níveis de injeção como de acabamentos e armazenamento. [facto não controvertido]

**m)** A preocupação ambiental e a sustentabilidade constituem um outro pilar do projeto de investimento e expansão da Requerente, destacando-se, neste âmbito, o seguinte: (i) a existência

nas instalações da Requerente, à presente data, de 1.500 painéis fotovoltaicos para produção de energia elétrica; (ii) o cuidado com instalação de luz LED e de longa duração; (iii) os vários mecanismos de poupança de água; (iv) o reaproveitamento de desperdícios e produtos não conformes na produção (no fabrico de produtos com material reciclado); (v) o reencaminhamento dos resíduos para locais próprios de tratamento/valorização cumprindo toda a legislação aplicável; (vi) a Requerente integra o “Compromisso Verde do Setor do Calçado”; (vii) no ano de 2023 (apesar de não ser obrigada a fazê-lo) a Requerente já elaborou o Relatório de Sustentabilidade; e, (viii) está em curso a implementação da certificação energética - ISO50001. [cf. depoimento da testemunha B...]

**n)** As medidas de sustentabilidade surgiram, num primeiro momento, no setor de produção, em muito, também por exigência dos próprios clientes que submetem a Requerente a apertadas auditorias sociais, ambientais, energéticas e de sustentabilidade. [cf. documentos n.ºs 12 a 28 anexos ao PPA e depoimento da testemunha B...]

**o)** As medidas de sustentabilidade estenderam-se ao próprio produto, ou seja, às próprias solas, tendo a Requerente, em resultado do esforço de investigação que tem sido desenvolvido e da incorporação de materiais mais ecológicos e amigos do ambiente, passado o oferecer ao mercado inovadoras solas obtidas a partir de materiais biodegradáveis, *bio-based* e também a partir de matérias recicladas quer através do aproveitamento interno quer da aquisição a fornecedores acreditados. [facto não controvertido]

**p)** Os clientes internacionais da Requerente valorizam muito as políticas de sustentabilidade e defesa do ambiente e, por isso, exigem-lhe certificações – a Requerente é detentora das seguintes: Certificação do sistema de gestão de qualidade (norma NP EN ISSO 9001); Certificação de sistema de gestão ambiental (norma NP EN ISSO 14001); e, Certificação de produtos pela norma GRS – Global Recycled Standar 4.0 – e submetem-na a auditorias ambientais que visam avaliar o desempenho/impacto ambiental e a sustentabilidade das empresas através da análise de um conjunto de parâmetros, entre os quais, a energia. [cf. documentos n.ºs 7 a 11 e 12 a 28 anexos ao PPA e depoimentos das testemunhas B... e C...]

**q)** Os mercados internacionais têm políticas de sustentabilidade muito rígidas, razão pela qual a aquisição e instalação de uma ampla rede de painéis fotovoltaicos nas respetivas instalações, era condição necessária e essencial para que a Requerente conseguisse aceder a tais mercados. [cf. depoimentos das testemunhas B... e C...]

**r)** A par da redução dos custos de energia a que está associada a instalação de painéis fotovoltaicos, o investimento na aquisição destes equipamentos visou, primordialmente, dotar a Requerente de uma maior eficiência energética e sustentabilidade e, desse modo, conseguir quer uma melhor cotação nas auditorias a que é submetida pelos seus clientes internacionais quer melhorar a performance ambiental do produto EVA. [cf. depoimentos das testemunhas B... e C...]

**s)** A completa instalação do sistema de produção de energia através do sistema de painéis fotovoltaicos, no edifício da sede da Requerente, decorreu entre os meses de janeiro a abril de 2020, sendo que a instalação dos painéis fotovoltaicos, propriamente ditos, ocorreu em meados de março de 2020, tendo o respetivo investimento ascendido ao montante total de € 64.630,00 (sessenta e quatro mil seiscentos e trinta euros). [cf. documentos n.ºs 1 a 4 anexos ao requerimento da Requerente de 28.10.2025]

**t)** A instalação do sistema de produção de energia através do sistema de painéis fotovoltaicos na nova unidade de produção, destinada exclusivamente à produção de solas EVA, decorreu entre os meses de junho e julho de 2021, tendo o respetivo investimento ascendido ao montante total de € 77.406,00 (setenta e sete mil quatrocentos e seis euros). [cf. documentos n.ºs 5 e 6 anexos ao requerimento da Requerente de 28.10.2025 e depoimento da testemunha D...]

**u)** Um dos pilares do aludido projeto de investimento, iniciado em 2020, visando a expansão e diversificação do produto, designadamente de solas mais sustentáveis, centrava-se na criação de um novo pavilhão industrial que seria reservado exclusivamente à produção das solas EVA. [cf. depoimento da testemunha B...]

**v)** Por isso, em 2021, a Requerente realizou trabalhos de construção civil num pavilhão de que é proprietária, localizado a cerca de 350 metros da sua sede, concretamente na Rua ..., visando reconstruir o espaço e adaptá-lo às necessidades da nova unidade produtiva a ser aí instalada. [cf. depoimentos das testemunhas B... e D...]

**w)** Foram, designadamente, realizados os seguintes trabalhos de construção civil no referido pavilhão: (i) construção de infraestruturas elétricas e de comunicação; (ii) construção de infraestruturas de ar (necessárias à implementação nesta unidade fabril do “sistema de redução de pó de desperdícios”); (iii) construção de infraestruturas de rede de incêndio, (iv) construção de escadas de acesso à casa das máquinas; (v) construção de divisórias entre máquinas para contenção de partículas como forma de evitar a contaminação cruzada; (vi) pintura de todo o pavilhão; e, (vii) substituição de portas, dobradiças e ferragens partidas. [cf. depoimento da testemunha B...]



**x)** A Requerente conseguiu, desta forma, criar uma nova unidade de produção complementar, dedicada exclusivamente ao fabrico de solas EVA, completamente autónoma do ponto de vista operacional e independente da unidade sede, partilhando apenas alguns serviços administrativos e financeiros. [cf. depoimentos das testemunhas B... e D...]

**y)** O material EVA (etileno-vinil-acetato) tem de ser produzido num ambiente controlado e passar por uma fase de estabilização devido a algumas razões de ordem técnica e química, que obrigam a um controlo de temperatura e humidade – fase de estabilização/controlo de expansão – ao passo que a temperatura para produção de solas convencionais ronda os 23° C, nesta nova unidade produtiva a temperatura a garantir é de 27° C. [cf. depoimento da testemunha D...]

**z)** O investimento da Requerente na realização dos aludidos trabalhos de construção civil ascendeu ao montante total de € 48.617,01 (quarenta e oito mil seiscientos e dezassete euros e um cêntimo). [cf. PA]

**aa)** Tal investimento potenciou o aumento da capacidade do estabelecimento da Requerente – concretamente nos seguintes setores: setor solas EVA: 1.500 pares solas/dia para 4.500 pares solas/dia; e, setor solas em pré-fabricados: 250 pares solas/dias para 1.000 pares solas/dia –, permitiu a diversificação da produção e, ainda, a alteração e modernização global do processo produtivo. [cf. documento n.º 6 anexo ao PPA e depoimento das testemunhas B... e D...]

**bb)** No decurso do ano de 2021, a Requerente adquiriu e instalou sistemas de armazenagem para condicionamento de moldes, matérias-primas e amostras, no aludido pavilhão destinado à produção de solas EVA, os quais constituem um espaço de apoio à produção (abastecimento da linha de fabrico, organização de stocks de matérias-primas e produtos acabados). [cf. depoimento da testemunha B...]

**cc)** O investimento na aquisição e instalação daqueles sistemas de armazenagem ascendeu ao montante total de € 37.920,97 (trinta e sete mil novecentos e vinte euros e noventa e sete cêntimos). [cf. PA]

**dd)** Em resultado do projeto de investimento iniciado em 2020, a Requerente: (i) passou a dispor de um parque industrial composto por dois pavilhões industriais, um com 4.900m<sup>2</sup> e um outro com 1.200m<sup>2</sup>, destinado exclusivamente à produção de solas EVA; (ii) diversificou a sua produção e passou a disponibilizar aos seus clientes novos tipos de solas, com características e qualidade diferentes das até então fornecidas, em particular no que diz respeito ao design, ao acabamento e ao nível de sustentabilidade; (iii) criou um circuito produtivo tecnologicamente mais

avanzado, organizado e otimizado desde o armazém das matérias-primas até ao armazém de expedição do produto final; (iv) modernizou e ampliou a sua área produtiva investindo também na otimização de processos com o objetivo de aumentar a eficiência, reduzir custos em tarefas de pouco valor e aumentar o foco nas tarefas que efetivamente acrescentam valor ao produto; e, (v) direcionou a sua produção e atingiu mercados internacionais e de maior exigência que privilegiam produtos de elevado valor acrescentado (qualidade, criatividade, design, funcionalidade, personalização e sustentabilidade). [cf. depoimentos das testemunhas B... e C...]

**ee)** Os sobreditos investimentos realizados pela Requerente permitiram aumentar a sua produção e, por conseguinte, o seu volume de negócios, nos seguintes valores: (i) 2019: produção: 4.407.023 pares / vendas: € 20.348.784,59; (ii) 2020: produção: 3.678.826 pares / vendas: € 18.125.968,18; (iii) 2021: produção: 4.361.514 pares / vendas: € 22.450.975,56; (iv) 2022: produção: 4.591.172 pares / vendas: € 29.210.908,19. [cf. documentos n.ºs 30 a 33 anexos ao PPA e depoimentos das testemunhas B..., D... e C...]

**ff)** A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2024... e tendo por motivo subjacente o controlo dos sujeitos passivos com Benefícios Fiscais, a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção tributária, de âmbito parcial, em sede de IRC, incidente sobre o ano de 2020, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto da Requerida, que culminou com a elaboração do respetivo RIT, notificado à Requerente e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, do qual resultou, entre outras, a seguinte correção assente, nuclearmente, nos fundamentos que seguidamente se extratam [cf. documento n.º 5 anexo ao PPA e PA]:

***“I.1 – Dotação dos Benefícios Fiscais – RFAI***

| <i>Descrição</i>          | <i>Valor Declarado</i> | <i>Correção</i> | <i>Valor Corrigido</i> |
|---------------------------|------------------------|-----------------|------------------------|
| <i>Dotação do período</i> | € 94.774,64            | € 16.157,50     | € 78.617,14            |

(...)

***IV. Descrição da análise efetuada***

(...)

***IV.2 – Validação dos montantes deduzidos de SIFIDE e RFAI, como dedução à coleta de IRC***

(...)

***IV.2.2 – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)***

*Relativamente à dotação do período de 2020, no valor de €94.774,64, provém de um investimento no montante total de €379.098,54, para aumentar a capacidade e a flexibilidade produtiva, bem como diversificar a diferenciação do portfólio dos produtos comercializados (solas EVA), realizado em aquisição de equipamentos fabris e painéis solares UPAC 100 Kw p/autoconsumo, inversor, ligação e sistema de monitorização, cujas faturas, encontram-se devidamente relevadas na contabilidade e relativamente às quais, estão verificados os pressupostos formais e legais que conferem o direito à sua dedução, com exceção da situação exposta no capítulo V, relativo aos artigos – “painéis solares e acessórios”.*

*Face ao disposto no artigo 43º do CFI o limite máximo aplicável aos benefícios fiscais concedidos às empresas no âmbito do regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e do REAI não pode exceder 45% do investimento no caso de micro e pequenas empresas, na qual se insere o sujeito passivo.*

*Face à análise efetuada, verificou-se que o sujeito passivo não ultrapassou este limite.*

#### **IV.2.2.1 – Elegibilidade do Investimento**

*O investimento relevante objeto de benefício fiscal respeita as condições de elegibilidade exigidas, designadamente:*

- *Os bens objeto de investimento relevante foram adquiridos em estado novo (alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do DL n.º 162/2014);*
- *A empresa comprometeu-se a que os bens objeto de investimento relevante permaneceram na empresa por um período mínimo de 3 anos, à data os bens encontram-se nas instalações da empresa;*
- *Os bens referem-se a investimentos iniciais nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC – Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014.*

#### **IV.2.2.2 – Descrição do investimento**

*No decurso do ano de 2020, a A... deu continuidade aos projetos de investimentos, com o objetivo de aumentar a capacidade e a flexibilização produtiva, nomeadamente:*

- **Designação** – *Inovação de produtos – novas soluções de polímeros para aplicação no setor de calçado*
- **Tipologia de investimento inicial** - *Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, pela introdução de novos equipamentos produtivos e ajustes das respetivas instalações*
- **Localização** – ... (sede social)

que compreende a concretização de um conjunto de investimentos em meios, equipamentos e tecnologias avançadas e mais eficientes, por áreas de intervenção, os principais investimentos realizados durante o ano de 2020, foram:

- **Máquinas e equipamentos produtivos** – a aquisição de equipamentos produtivos diversos, destacando-se o Posto amostras EVA (€63.060,00), a máquina laser Limini (€47.000,00), a máquina de Cardar Universal L200mm (€34.000,00) e máquina de pregar saltos Pio Simoni (€29.000,00);
- **Equipamentos de ambiente** – Um conjunto de equipamentos/painéis solares e acessórios, no valor total de €64.630,00.

#### IV.2.2.3 – Apuramento do benefício fiscal

Tendo por base os investimentos integrantes do investimento realizado, no ano de 2020, foi apurado um montante de investimento relevante de €379.098,54 o qual é suscetível de apoio ao abrigo do RFAI.

Assim, no que concerne ao benefício fiscal, foi apurado um montante total de €94.774,64, nos termos definidos na alínea a1i) do artigo 23.º do CFI, no âmbito do RFAI.

Na aferição do montante de crédito fiscal foi respeitado o limite máximo aplicável aos auxílios com finalidade regional (aplicáveis às Não PME 's) em vigor na região na qual o investimento é efetuado (Região Norte).

(...)

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

##### V.1 – Enquadramento Legal

(...)

##### V.2 – Valores Declarados de RFAI

No anexo D, da declaração de rendimentos Modelo 22, do ano de 2020, constam os seguintes valores referentes ao RFAI:

(U.m: Euro)

| RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento |      |                |                          |                    |                    |                            |
|-----------------------------------------------|------|----------------|--------------------------|--------------------|--------------------|----------------------------|
| Diploma                                       | Ano  | Saldo caducado | Saldo não deduzido p. a. | Dotação do Período | Dedução do Período | Saldo que transita P. Seg. |
| 742                                           | 2017 | 0,00           | 57 314,98                | 0,00               | 57 314,98          | 0,00                       |
| 742                                           | 2020 | 0,00           | 0,00                     | 94 774,64          | 38 466,95          | 56 307,69                  |
| <b>Total</b>                                  |      | <b>0,00</b>    | <b>57 314,98</b>         | <b>94 774,64</b>   | <b>95 781,93</b>   | <b>56 307,69</b>           |

*Constata-se que, no ano de 2020, foram deduzidos valores de RFAI, respeitantes aos anos de 2017 e 2020 e um saldo do RFAI que transita, para os períodos seguintes, no montante de €56.307,69.*

*Quanto à dotação do período de 2020, no valor de €94.774,64, relativo ao investimento realizado, entre o período compreendido entre 2020/01/01 e 2020/12/31, no montante total de €379.098,54, e para beneficiar do benefício fiscal de dedução à coleta de IRC, verificou-se que a A... preencheu cumulativamente as seguintes condições:*

- *A atividade desenvolvida pela A... com o CAE 22191 – Fabricação de componentes para calçado”, insere-se na área das indústrias transformadoras, sendo por isso elegível para efeitos do RFAI, nos termos da alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro;*
- *A A... cumpre com o disposto na alínea a), b), d) e e) do n.º 4, do artigo 22.º do CFI (possui contabilidade organizada, lucro tributável não apurado por métodos indiretos, não devedor ao Estado e à Segurança Social, não se trata de uma empresa em dificuldades);*
- *Para aferir do disposto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, de proporcionar a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, efetuamos a comparação entre a média dos trabalhadores efetivos de 2017 a 2022, verificando-se que cumpriu o requisito:*  
*(...)*

#### ***V.2.1 – Investimentos NÃO ELEGÍVEIS em RFAI – Ativos tangíveis (painéis solares)***

*Do investimento realizado entre o período compreendido entre 2020/01/01 e 2020/12/31, nem todo cumpre com os requisitos previstos para ser considerado elegível para efeitos do RFAI, conforme se demonstra de seguida:*

- *Os gastos considerados relevantes, relacionados com painéis solares UPAC 100 Kw p/autoconsumo, inversor, ligação e sistema de monitorização, para efeitos do cálculo do benefício a deduzir à coleta tinham como documento de suporte as seguintes faturas:*

| Descrição Fatura                                       | Fornecedor/Nº Fatura/ Data Fatura       | Conta SNC | N.º Lanç. | Valor Elegível RFAI |
|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------|-----------|---------------------|
| INVERSOR HUAWEI - RFAI 2020                            | L... Lda. - FAC 1 20/8 –<br>2020/01/10  | 4371151   | 10 008    | 3 750,00            |
| PAINEIS SOLARES UPAC 100 KW<br>AUTOCONSUMO - RFAI 2020 | L... Lda. - FAC 1 20/63 –<br>2020/03/13 |           | 3 006     | 53 000,00           |
| LIGACAO PAINEIS SOLARES - RFAI<br>2020                 | L... Lda. - FAC 1 20/79 –<br>2020/04/20 |           | 4 013     | 7 380,00            |
| SISTEMA MONITORIZACAO - RFAI 2020                      | L... Lda. - FAC 1 20/80 –<br>2020/04/20 |           | 4 014     | 500,00              |
| Total                                                  |                                         |           |           | 64 630,00           |

Estes documentos titulam gastos relacionados com o fornecimento e montagem de uma unidade de autoconsumo – Painéis solares, a instalação elétrica, o sistema de motorização e inversor Huawei, cujas faturas foram registadas na rubrica contabilística SNC “4371151 – Outros AFT – Mercado Nacional - IVA devido adquirente” (faturas emitidas de janeiro a abril de 2020).

Temos que, os investimentos identificados pela A... - aquisição de painéis fotovoltaicos - correspondem a aquisições isoladas, efetuadas com o intuito de satisfazer parcialmente as necessidades da empresa no que respeita ao consumo energético, passando, ela própria, mediante a aquisição de equipamentos fotovoltaicos, a produzir parte da energia de que necessita.

Pelo que, para que se possa considerar existir um aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, não basta que os investimentos permitam obter meros ganhos de eficiência, acréscimos de produtividade ou mesmo que possibilitem a redução de custos.

Com efeito, da aquisição de equipamentos fotovoltaicos e da inerente capacidade de parte da energia de que necessita passar a ser produzida pela A..., não resulta o aumento da capacidade de produção instalada.

Assim, nos termos do nº 2 do artigo 22º do CFI o investimento com a aquisição de equipamentos fotovoltaicos, destinados à produção de energia destinada a autoconsumo, não pode beneficiar de RFAI.

### V.3 – Correções

V.3.1 – Face ao exposto, propõe-se a correção à dotação do período dos benefícios fiscais, que se encontram tipificados como Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, no montante de €16.157,50, da seguinte forma:

| Designação                   | Correção aos Investimentos Elegíveis | Taxa | Correção à Dotação |
|------------------------------|--------------------------------------|------|--------------------|
| Painéis solares e acessórios | 64.630,00                            | 25%  | 16.167,50          |
| Total                        | 64.630,00                            |      | 16.167,50          |

Tendo em conta a correção à dotação do período, no montante de €16.157,50, dotação do ano de 2020, será de apenas de €78.617,14 (€94.774,64 - €16.157,50).

(...)

**V.3.2 – (...)** *mantem-se o valor das deduções à coleta, inscrito no campo 355 do quadro 10, corrigindo (...) o saldo do RFAI, a transitar para os períodos seguintes, de €56.307,69 para €40.150,19, (...)*”

**gg)** A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2024... e tendo por motivo subjacente o controlo dos sujeitos passivos com Benefícios Fiscais, a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção tributária, de âmbito parcial, em sede de IRC, incidente sobre o ano de 2021, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto da Requerida, que culminou com a elaboração do respetivo RIT, notificado à Requerente e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, do qual resultou, entre outras, a seguinte correção assente, nuclearmente, nos fundamentos que seguidamente se extratam [cf. PA]:

**“I.1 – À dotação dos Benefícios Fiscais – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – RFAI**

| <b>Descrição</b>          | <b>Valor Declarado</b> | <b>Correção</b> | <b>Valor Corrigido</b> |
|---------------------------|------------------------|-----------------|------------------------|
| <i>Dotação do período</i> | € 343.877,87           | € 40.981,50     | € 302.896,37           |

*Tendo em conta a correção efetuada, no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2024..., ao ano de 2020, da qual resultou uma correção à dotação do período do RFAI, no montante de €16.157,50 e face à correção da dotação, no período em análise, no valor de €40.981,50, resulta na diminuição do saldo a transitar para os períodos de tributação seguintes, de €287.039,92 para €229.900,92.*

(...)

**IV. Descrição da análise efetuada**

(...)

**IV.2 – Validação dos montantes deduzidos de SIFIDE, RFAI e CFEI II, como dedução à coleta de IRC**

(...)

**IV.2.2 – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)**

*Relativamente à dotação do período de 2021, no valor de €343.877,87, provém de um investimento no montante total de €1.375.511,49, para aumentar a capacidade e a flexibilidade produtiva, bem como diversificar a diferenciação do portfólio dos produtos comercializados (solas EVA), realizado em trabalhos construtivos, tendo em vista a adaptação da nova unidade de produção (UP), aquisição de equipamentos fabris, sistemas de armazenagem diversos para condicionamento de molde, matérias-primas e amostras e unidade de produção fotovoltaica EVA 126 KWp, cujas faturas, encontram-se devidamente relevadas na contabilidade e relativamente às quais, estão verificados os pressupostos formais e legais que conferem o direito à sua dedução, com exceção das situações expostas no capítulo V.*



*Face ao disposto no artigo 43º do CFI o limite máximo aplicável aos benefícios fiscais concedidos às empresas no âmbito do regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e do REAI não pode exceder 45% do investimento no caso de micro e pequenas empresas, na qual se insere o sujeito passivo.*

*Face à análise efetuada, verificou-se que o sujeito passivo não ultrapassou este limite.*

#### **IV.2.2.1 – Elegibilidade do Investimento**

*O investimento relevante objeto de benefício fiscal respeita as condições de elegibilidade exigidas, designadamente:*

- *Os bens objeto de investimento relevante foram adquiridos em estado novo (alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do DL n.º 162/2014);*
- *A empresa comprometeu-se a que os bens objeto de investimento relevante permaneceram na empresa por um período mínimo de 3 anos, à data os bens encontram-se nas instalações da empresa;*
- *Os bens referem-se a investimentos iniciais nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC – Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014.*

#### **IV.2.2.2 – Descrição do investimento**

*No decurso do ano de 2021, a A... deu continuidade aos projetos de investimentos e abriu uma segunda unidade de produção, dedicada exclusivamente à produção de solas do tipo EVA, com o objetivo de aumentar a capacidade e a flexibilidade produtiva, nomeadamente:*

- **Designação** – *Aumento da capacidade produtiva no sector das solas EVA e das colagens;*
- **Tipologia de investimento inicial** – *Aumento da capacidade, com a abertura de uma segunda unidade de produção, pela introdução de novos equipamentos produtivos e ajustes das respetivas instalações;*
- **Localização** – ...

*que compreende a concretização de um conjunto de investimentos em obras de adaptação da nova unidade de produção, meios, equipamentos e tecnologias avançadas e mais eficientes, por áreas de intervenção, os principais investimentos realizados durante o ano de 2021, foram:*

- **Obras de adaptação da nova unidade de produção** – *no valor total de €120.215,46;*
- **Máquinas e equipamentos produtivos** – *a aquisição de equipamentos produtivos diversos, destacando-se as máquinas de injeção EVA (€389.000,00 e €390.000,00), a máquina de injeção SETP (€65.000,00), a máquina automática de pintura SIREM (€49.700,00), etc;*



- **Equipamentos de ambiente** – Uma unidade de produção fotovoltaica, no valor total de €77.406,00.

#### **IV.2.2.3 – Apuramento do benefício fiscal**

Tendo por base os investimentos integrantes do investimento realizado, no ano de 2021, foi apurado um montante de investimento relevante de €1.375.511,49 o qual é suscetível de apoio ao abrigo do RFAI.

Assim, no que concerne ao benefício fiscal, foi apurado um montante total de €343.877,87, nos termos definidos na alínea a1i) do artigo 23.º do CFI, no âmbito do RFAI.

Na aferição do montante de crédito fiscal foi respeitado o limite máximo aplicável aos auxílios com finalidade regional (aplicáveis às Não PME 's) em vigor na região na qual o investimento é efetuado (Região Norte).

(...)

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

##### **V.1 – RFAI – Enquadramento Legal**

(...)

##### **V.2 – Valores Declarados de RFAI**

No anexo D, da declaração de rendimentos Modelo 22, do ano de 2021, constam os seguintes valores referentes ao RFAI:

| <b>RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento</b> |            |                       |                                 |                           |                           |                                   |
|------------------------------------------------------|------------|-----------------------|---------------------------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------------------|
| <b>Diploma</b>                                       | <b>Ano</b> | <b>Saldo caducado</b> | <b>Saldo não deduzido p. a.</b> | <b>Dotação do Período</b> | <b>Dedução do Período</b> | <b>Saldo que transita P. Seg.</b> |
| 742                                                  | 2020       | 0,00                  | 56 307,69                       | 0,00                      | 56 307,69                 | 0,00                              |
| 742                                                  | 2021       | 0,00                  | 0,00                            | 343 877,87                | 56 837,95                 | 287 039,92                        |
| <b>Total</b>                                         |            | <b>0,00</b>           | <b>56 307,69</b>                | <b>343 877,87</b>         | <b>113 145,64</b>         | <b>287 039,92</b>                 |

Constata-se que, no ano de 2021, foram deduzidos valores de RFAI, respeitantes aos anos de 2020 (€56.307,69) e 2021 (€56.837,95) e um saldo do RFAI que transita, para os períodos seguintes, no montante de €287.039,92.

Quanto à dotação do período de 2021, no valor de €343.877,87, relativo ao investimento realizado, entre o período compreendido entre 2021/01/01 e 2021/12/31, no montante total de €1.375.511,49, e para beneficiar do benefício fiscal de dedução à coleta de IRC, verificou-se que a A... preencheu cumulativamente as seguintes condições:

- A atividade desenvolvida pela A... com o CAE 22191 – Fabricação de componentes para calçado”, insere-se na área das indústrias transformadoras, sendo por isso elegível para efeitos do RFAI, nos termos da alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro;

- *A A... cumpre com o disposto na alínea a), b), d) e e) do n.º 4, do artigo 22.º do CFI (possui contabilidade organizada, lucro tributável não apurado por métodos indiretos, não devedor ao Estado e à Segurança Social, não se trata de uma empresa em dificuldades);*
- *Para aferir do disposto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, de proporcionar a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, efetuamos a comparação entre a média dos trabalhadores efetivos de 2017 a 2023, verificando-se que cumpriu o requisito:*

(...)

### **V.2.1 – Investimentos NÃO ELEGÍVEIS em RFAI**

*Do investimento realizado entre o período compreendido entre 2021/01/01 e 2021/12/31, nem todo cumpre com os requisitos previstos para ser considerado elegível para efeitos do RFAI, conforme se demonstra de seguida:*

#### **V.2.1.1 – Sistema fotovoltaico de produção de energia para autoconsumo**

*Atendendo à elevada intensidade energética da atividade, e como forma de reduzir os custos respetivos e reforçar a sustentabilidade dos processos, a A... procedeu à instalação de um sistema fotovoltaico de produção de energia para autoconsumo com potência de 126 Kwp.*

*Para efeitos do cálculo do benefício a deduzir à coleta, tinham como documentos de suporte as seguintes faturas:*

| Descrição Fatura                                           | Fornecedor/Nº Fatura/ Data Fatura |                                  | Conta SNC | N.º Lanç. | Valor Elegível RFAI |
|------------------------------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|-----------|-----------|---------------------|
| Unidade de produção fotovoltaica                           | L...                              | Lda. - FAC 1 21/161 – 2021/08/02 | 43711562  | 8 046     | 76 406,00           |
| Fornecimento e instalação unidade de produção fotovoltaica | L...                              | Lda. - FAC 1 21/169 – 2021/08/04 |           | 8 047     | 1 000,00            |
| Total                                                      |                                   |                                  |           |           | 77 406,00           |

*Estes documentos titulam gastos relacionados com o fornecimento e montagem de um sistema fotovoltaico de produção de energia para autoconsumo, cujas faturas foram registadas na rubrica contabilística SNC “43711562 – Outros AFT” (faturas emitidas em agosto de 2021).*

*Ora, os investimentos identificados pela A...- um sistema fotovoltaico de produção de energia - correspondem a uma aquisição isolada, efetuada com o intuito de satisfazer parcialmente as necessidades da empresa no que respeita ao consumo energético, passando, a A., mediante a aquisição de equipamentos fotovoltaicos, a produzir parte da energia de que necessita.*

*Com efeito, da aquisição do sistema fotovoltaico e da inerente capacidade de parte da energia de que necessita passar a ser produzida pela A..., não resulta o aumento da capacidade de produção instalada.*

*Assim, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do CFI o investimento com a aquisição de equipamentos fotovoltaicos, destinados à produção de energia destinada a autoconsumo, não pode beneficiar de RFAI, uma vez que não se encontra enquadrado com qualquer tipologia prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.*

#### **V.2.1.2 – Obras de adaptação do edifício**

*Conforme referido anteriormente, no decurso do ano de 2021, a A... deu continuidade aos projetos de investimentos e abriu uma segunda unidade de produção, dedicada exclusivamente à produção de solar do tipo EVA, com o objetivo de aumentar a capacidade e a flexibilidade produtiva.*

*Assim, foram efetuados trabalhos de construção civil num pavilhão, localizado na Rua ..., em ..., F..., a cerca de 350 metros de distância da sede social da A..., no montante total de €120.215,46, tendo em vista a adaptação da nova unidade de produção, aos requisitos da atividade industrial da A... .*

*Através da análise das faturas anexas ao Dossier do RFAI, podemos diferenciar dois tipos de despesas:*

- *Despesas com a adaptação do edifício à nova unidade de produção (EVA) - Fornecimento e colocação de iluminação na fábrica, fornecimento e aplicação de quadro elétrico, colocação iluminação e tomadas junto dos estabilizadores, rede de incêndio, claraboias de desenfumagem, forra mecânica, estrutura de ferro com escada para casa de máquinas, trabalhos de renovação do ar, entre outros trabalhos de construção civil realizados no pavilhão industrial;*
- *Despesas com a beneficiação/substituição de materiais/melhoramento do edifício.*

*Relativamente ao segundo tipo de despesas, que representam cerca de 40% do valor total de despesas da adaptação do pavilhão/edifício e para efeitos do cálculo do benefício a deduzir à coleta, tinham como documentos de suporte as seguintes faturas:*

| Designação | NIPC | Nº Fatura    | Data       | Descrição                                                                                                            | Valor S/IVA |
|------------|------|--------------|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| F... LDA   |      | FR 2021/11   | 08/06/2021 | <u>Preparação de paredes e pintura</u> - Área de produção e armazém na Jinga2                                        | 4 250,00    |
| G... Lda   |      | FA 48        | 24/06/2021 | Portões, vedações, painéis em rede                                                                                   | 18 660,00   |
| G... Lda   |      | FA 89        | 27/12/2021 | Divisória em painel branco para máquinas, mezanine em ferro                                                          | 21 690,00   |
| H...       |      | FAC 2021/188 | 28/06/2021 | <u>Substituição</u> das armaduras de emergência avariadas e colocar novas                                            | 1 583,69    |
| L...       |      | GAC 2021/32  | 26/03/2021 | Fornecimento de 38 m2 de peças e afinações de portas existentes, incluindo <u>substituições</u> de algumas ferragens | 2 433,32    |
| Total      |      |              |            |                                                                                                                      | 48 617,01   |

Ora, conforme o descritivo das faturas, são incluídos materiais e serviços de construção civil realizados no setor de produção e armazém, tais como, a preparação de paredes e pintura, a substituição de painéis, colocação e chapas, portas, portões com automatismos, armaduras de emergência, etc.

Estamos aqui perante um investimento que se cinge a obras de adaptação e reabilitação de um pavilhão/edifício já existente, sem qualquer alteração da estrutura do mesmo, com a necessária reposição e substituição de materiais, que não cabe no conceito de investimento inicial.

Ou seja, relativamente aos investimentos supra mencionados, a A... limitou-se, no essencial, a remodelar o edifício existente à nova unidade de produção, entre outras reparações e substituições, dentro do edifício antigo.

Temos que, o benefício fiscal do RFAI, pretende apenas incentivar o investimento adicional que seja, simultaneamente, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de capacidade instalada e incremental ainda em termos de postos de trabalho criados.

Por conseguinte, os investimentos que não satisfaçam estas condições cumulativas, encontram-se excluídos do RFAI. É o que acontece com estas obras de beneficiação do pavilhão/edifício.

Efetivamente, investimento inicial é precisamente o oposto de investimento de manutenção ou de substituição.

Em suma, os investimentos realizados e identificados no quadro supra, são notoriamente investimentos que visam a manutenção/adaptação das novas instalações da empresa, mas sem qualquer impacto na capacidade de produção de solas, e como tal, nos termos do nº 2 do artigo 22º do CFI, não pode beneficiar de RFAI.

#### V.2.1.3 – Sistemas de armazenagem

Pela leitura do descritivo apresentado no dossier, verificamos que parte do investimento realizado no ano de 2021, apresentado para efeitos do RFAI, esteve associado à aquisição de sistemas de armazenagem diverso para condicionamento de moldes, matérias-primas e amostras.

Para efeitos do cálculo do benefício a deduzir à coleta, tinham como documentos de suporte as seguintes faturas:

| Designação           | NIPC | Nº Fatura      | Data       | Descrição                                                                                                          | Valor S/IVA      |
|----------------------|------|----------------|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| G... Lda             |      | FA 90          | 27/12/2021 | <u>Estante para moldes</u> em chapa reforçada                                                                      | 1 450,00         |
| J...                 |      | FT 2021/A1/305 | 26/07/2021 | Fornecimento e montagem de <u>estantes de carga pesada</u> "picking" para armazenagem de moldes e matéria prima de | 14 843,46        |
|                      |      |                |            | moldes e matéria prima de apoio à produção                                                                         |                  |
|                      |      | FT 2021/A1/220 | 19/05/2021 | <u>Estantes para armazenamento</u> de amostras, colocação de europaletes, etc                                      | 10 071,51        |
| K... Unipessoal, Lda |      | FT 01/202017   | 18/05/2021 | <u>Caixas de aço zincado</u> (152) e bastidores para caixas (8)                                                    | 11 224,80        |
|                      |      | FT 01/208110   | 31/08/2021 | <u>Caixas de aço zincado</u> (8)                                                                                   | 331,20           |
| <b>Total</b>         |      |                |            |                                                                                                                    | <b>37 920,97</b> |

Conforme já exposto, este benefício fiscal pretende apenas incentivar o investimento adicional que seja, simultaneamente, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de capacidade instalada e incremental ainda em termos de postos de trabalho criados.

Por conseguinte, os investimentos que não satisfaçam estas condições cumulativas, encontram-se excluídos do RFAI. É o que acontece com a aquisição de simples estantes e caixas, para a armazenagem de moldes, de matérias-primas e amostras.

Ora, as estantes e caixas para armazenagem adquiridas, no ano de 2021, pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da empresa, nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho.

Ou seja, a aquisição deste tipo de equipamentos de armazenagem, não potencia o aumento da capacidade produtiva apenas permite um melhor controlo organizacional.

Pelo que, nos termos do nº 2 do artigo 22º do CFI, tais equipamentos pela afetação que lhe é inerente não se traduzem em aplicações relevantes por não serem diretamente relacionados com o investimento produtivo (afetos à exploração da empresa), considerando-se que serão de excluir os referidos ativos, da listagem dos bens de investimento elegíveis para efeitos de RFAI, no período de 2021.

### V.3 – Correções

**V.3.1** – Face ao exposto, propõe-se a correção à dotação do período dos benefícios fiscais, que se encontram tipificados como Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, no montante de €40.981,50, da seguinte forma:

| Designação                                                   | Correção aos Investimentos Elegíveis | Taxa | Correção à Dotação |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------|------|--------------------|
| Sistema fotovoltaico de produção de energia para autoconsumo | 77.406,00                            | 25%  | 19.351,50          |

|                                       |                   |  |                  |
|---------------------------------------|-------------------|--|------------------|
| <i>Obras de adaptação do edifício</i> | <i>48.617,01</i>  |  | <i>12.154,25</i> |
| <i>Sistemas de armazenagem</i>        | <i>37.902,97</i>  |  | <i>9.480,24</i>  |
| <i>Total</i>                          | <i>163.925,80</i> |  | <i>40.981,50</i> |

*Tendo em conta a correção à dotação do período, no montante de €40.981,50, a dotação do ano de 2021, será de €302.896,37 (€343.877,87 - €40.981,50).*

(...)

**V.3.2 – (...)** mantém-se o valor das deduções à coleta, inscrito no campo 355 do quadro 10, corrigindo o saldo do RFAI, a transitar para os períodos seguintes, de €287.039,92 para €229.900,92, (...)

**hh)** Na sequência dos aludidos procedimentos inspetivos, a AT emitiu e notificou à Requerente a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2020 e a respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025... e, ainda, a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2021, e a respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025.... [cf. documentos n.ºs 1, 2, 3 e 4 anexos ao PPA]

**ii)** No dia 17.04.2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

## §2. FACTOS NÃO PROVADOS

**10.** Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

## §3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

**11.** Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

Conforme indicado em cada uma das alíneas do probatório, a convicção do Tribunal resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, do acervo probatório de natureza documental, incluindo o PA, e testemunhal que foi carreado para os autos,



em conjugação com as alegações das partes nos respetivos articulados quando reportadas a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos.

No concernente à prova testemunhal que foi produzida – B..., funcionária da área administrativa e financeira, desde 2017, e atualmente responsável da área de ambiente da Requerente; D..., funcionária administrativa da Requerente, há quatro anos; e, C..., consultor de gestão e responsável pela organização dos dossiers RFAI 2020 e RFAI 2021 da Requerente –, importa salientar que as testemunhas depuseram de forma objetiva, isenta e revelando conhecimento direto dos factos sobre os quais foram inquiridas, pelo que os seus depoimentos – gravados em registo áudio junto aos autos – nos mereceram credibilidade e, nessa medida, contribuíram para a formação da convicção do Tribunal quanto aos factos do probatório relativamente aos quais estão indicados.

### **III.2. DE DIREITO**

#### **§1. O *THEMA DECIDENDUM***

**12.** A questão jurídico-tributária que está no epicentro do dissídio entre as partes consiste em determinar se padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de Direito, as aludidas correções em sede de dotação dos Benefícios Fiscais – RFAI, no valor de € 16.157,50 quanto ao ano de 2020 e no valor de € 40.981,50 quanto ao ano de 2021, realizadas pela AT e, nuclearmente, assentes nos seguintes aspetos: os investimentos relacionados com a instalação do “*sistema fotovoltaico de produção de energia para autoconsumo*” (RFAI 2020 e RFAI 2021) não constituem “*investimento inicial*” e respeitam a meras “*aquisições isoladas*” (artigo 2.º, ponto 49, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 de junho de 2014 e artigo 22.º, n.ºs 2, alínea a) e 4, do CFI); os investimentos relacionados com parte das “*obras de adaptação do edifício*” (RFAI 2021) foram realizados em ativo fixo tangível não adquirido em estado de novo (artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI); e, os investimentos relacionados com a “*aquisição de sistemas de armazenagem diverso para condicionamento de moldes, matéria-prima e amostras*” (RFAI 2021) não constituem “*investimento inicial*” e respeitam a meras “*aquisições isoladas*” (artigo 2.º, ponto 49, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 de junho de 2014 e artigo 22.º, n.ºs 2, alínea a) e 4, do CFI).

A resposta que for dada a essa questão será, naturalmente, determinante para o juízo a emitir quanto à (i)legalidade dos atos tributários controvertidos.



O Tribunal é, também, chamado a pronunciar-se sobre a nulidade da atividade inspetiva que foi desenvolvida pela Requerida, por falta de cumprimento de formalidades legais e, ainda, sobre a nulidade dos RIT, por falta de fundamentação.

Tendo presente o disposto no artigo 124.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, CPPT), o tribunal apreciará, em primeiro lugar, os vícios que conduzem à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e seguidamente a ordem das questões formuladas que foi estabelecida pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral.

## **§2. DA NULIDADE DA ATIVIDADE INSPETIVA DA AT, POR INCUMPRIMENTO DE FORMALIDADES LEGAIS**

**13.** A Requerente alega, nuclearmente, o seguinte a este propósito:

*“15.º A legalidade das inspeções realizadas depende, assim, do cumprimento integral de todas os procedimentos e requisitos de que depende o procedimento de inspeção tributária.*

*16.º Acontece que, in casu, essas etapas e requisitos não foram integralmente cumpridos em nenhuma das duas inspeções,*

*17.º Razão pela qual as inspeções tributárias com a ordem de serviço n.º OI2024... e com a ordem de serviço n.º OI2024... padecem de manifesta nulidade.*

*18.º Dos RITT's elaborados pela AT resulta tão só quanto os “motivos” das inspeções que “a presente ação teve como origem o controlo dos sujeitos passivos com benefícios fiscais”.*

*19.º Sucede que, para que haja lugar à inspeção, necessário se torna que haja fundamento que justifique a seleção do contribuinte para o efeito.*

*(...)*

*24.º Ou seja, a AT:*

*- não alega que sejam aplicáveis os critérios objetivos definidos no PNAITA para a atividade de inspeção tributária em apreço,*

*- não alega que sejam aplicáveis os critérios resultantes de orientações comunitárias ou internacionais,*

*- não alega que tenha havido qualquer participação ou denúncia que justifique a inspeção,*

*- não alega que haja indícios da verificação de desvios significativos no comportamento fiscal do sujeito passivo, e*

*- não alega que haja indícios da prática de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária.*

25.º *Em suma, a AT não alega a forma como as inspeções tiveram origem, e não esclarece ou explicita qual o seu fundamento.*

26.º *Ademais, à A..., em momento algum, foi dado a conhecer o teor e conteúdo das decisões que desencadearam as presentes inspeções.*

(...)

29.º *Assim, omitido o teor das decisões que fundamentaram as inspeções tributárias em apreço nos autos e, bem assim, os fundamentos concretos das inspeções e que conduziram à seleção da Requerente como entidade inspecionada, a AT, para além de violar os princípios basilares e orientadores de todo o procedimento,*

30.º *Impossibilita os sujeitos passivos do pleno exercício do seu direito de defesa (princípio do contraditório),*

31.º *Devendo, por isso, ser o procedimento de inspeção declarado ilegal.”*

**14.** Pronunciando-se sobre esta questão, a Requerida aduz, essencialmente, a seguinte argumentação:

*“6. Consta dos Relatórios no ponto “II.1. Credencial, motivo, âmbito e incidência temporal” que as ações de inspeção tiveram como origem o “Controlo dos sujeitos passivos com Benefícios Fiscais”.*

*7. Para mais, a carta aviso, foi previamente notificada nos termos da alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPITA), no que diz respeito ao exercício de 2020, foi entregue na caixa postal eletrónica do ViaCTT, no dia 15.05.2024 tendo sido o sujeito passivo considerado notificado em 20.05.2024 e relativamente ao período de tributação de 2021, a carta aviso foi entregue na caixa postal eletrónica do ViaCTT, no dia 09.05.2024, tendo o contribuinte sido considerado notificado em 14.05.2024.*

*8. As ações de inspeção foram iniciadas em 25.07.2025 com a assinatura, nas respetivas Ordens de Serviço, do sócio gerente da A..., E...— NIF:..., de acordo com o artigo 51.º do RCPITA, tendo a Requerente sido considerada notificada do RIT (2020) em 03.01.2025 e do RIT (2021) em 26.02.2025.*

*9. Por outro lado, da leitura dos RIT's resulta clara a enunciação dos motivos que levaram à inspeção, ou seja, o controlo de sujeitos passivos com benefícios fiscais, como é o caso da Requerente.*

*10. Ou seja, a decisão de inspecionar é geral para os sujeitos passivos que usufruem de benefícios fiscais e não tem natureza individual nem carácter persecutório ou arbitrário como a Requerente insinua na sua petição nos §§ 13.º a 31.º.*

*11. Com efeito, as inspeções generalizadas dos contribuintes que usufruíram de benefícios fiscais, nomeadamente de RFAI, como é o caso, está de acordo com os objetivos gerais da inspeção tributária definidos na alínea h) do n.º 2 do artigo 2.º do RCPITA.”*

Cumprir apreciar e decidir.

**15.** Como resulta dos RIT, os procedimentos de inspeção referentes aos anos de 2020 e de 2021 tiveram por motivo subjacente o controlo dos sujeitos passivos com Benefícios Fiscais (cf. factos provados ff) e gg)), ou seja, trataram-se de procedimentos inspetivos de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, instaurados ao abrigo do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (doravante, *RCPITA*).

Tal informação constante dos RIT, que foram notificados à Requerente, permite perceber que as decisões de inspecionar a Requerente quanto aos Benefícios Fiscais e, particularmente, quanto ao RFAI dos anos de 2020 e de 2021 não foram de cariz individual, ou seja, assentes em pressupostos especificamente atinentes à Requerente, mas sim de carácter genérico, abrangendo a generalidade dos sujeitos passivos que se encontram em idênticas condições.

Tal controlo generalizado dos sujeitos passivos que usufruíram de Benefícios Fiscais e, designadamente, de RFAI, enquadra-se no âmbito das atuações da inspeção tributária por parte da Requerida, previstas nas diversas alíneas do n.º 2 do artigo 2.º do RCPITA, concretamente, na respetiva alínea h).

Acresce que, o Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira tem carácter reservado, nos termos do artigo 26.º, do RCPITA, pelo que não tem de ser feita qualquer notificação do mesmo dirigida aos sujeitos passivos a inspecionar, nomeadamente no âmbito do procedimento de inspeção tributária.

Ademais, não se logra compreender como é que a falta de comunicação dos critérios de seleção seja suscetível de afetar negativamente o direito de defesa da Requerente relativamente às diversas correções efetuadas e que estão subjacentes às liquidações adicionais de IRC controvertidas.

Destarte, não se vislumbra que tenha existido em qualquer um dos aludidos procedimentos de inspeção tributária a omissão de alguma formalidade que neles tivesse de ser cumprida e com

potencialidade de influenciar o sentido das respetivas decisões finais; sendo que, só se tal se verificasse é que existiria fundamento para anular as decisões desses mesmos procedimentos.

Termos em que se julga improcedente a invocada nulidade da atividade inspetiva da AT, por incumprimento de formalidades legais.

### **§3. DA NULIDADE DOS RIT, POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO**

**16.** Neste conspecto, a Requerente alega, essencialmente, o seguinte:

*“82.º (...), incumbe à AT, em sede de RITI, expor todos os factos e razões justificativas da sua atuação,*

*83.º Cabendo-lhe alegar os factos e as normas jurídicas que fundamentam as correções promovidas, sendo que lhe cabe o ónus de alegação e prova dos pressupostos do ato de liquidação adicional,*

*84.º Designadamente a prova da verificação de indícios sérios e credíveis que a proceder às correções que suportam a liquidação.*

*85.º A verdade é que, in casu, em sede de relatório de inspeção a AT limitou-se, na maioria dos casos, de forma flagrantemente redutora e nula, a fazer operar as correções sem explicar as suas razões e fundamentos factuais e jurídicos.*

*(...)*

*86.º A AT inicia os RITI's com uma incursão sobre as regras legais aplicáveis ao RFAI, no entanto, no que respeita aos investimentos com o “sistema fotovoltaico de produção de energia para autoconsumo” não concretiza a razão pela qual não os considera elegíveis,*

*87.º Limitando-se tão só a concluir que “correspondem a uma aquisição isolada, efetuada com o intuito de satisfazer parcialmente as necessidades da empresa no que respeita ao consumo energético” e que deste investimento “não resulta o aumento da capacidade de produção instalada”,*

*88.º PORÉM, nenhuma prova carregou para os autos!!!*

*(...)*

*98.º A verdade é que, em face de tão parca fundamentação e inexistência de prova, a A... fica sem perceber as concretas razões/motivos que levaram a AT a desconsiderar os investimentos realizados em 2020 e 2021 em painéis solares.*

*99.º A AT limitou-se a elencar as faturas que desconsiderou, sem que tenha evidenciado os concretos factos, ou circunstâncias de modo, tempo e lugar, relacionados com os investimentos que justifiquem a decisão de inelegibilidade dos investimentos.*

100.º Com efeito, sendo o RITI totalmente omissivo quanto à explicação fáctica e argumentativa, despesa a despesa, da decisão proferida a final, o mesmo padece, nesta parte, de manifesta falta de fundamentação.

(...)

101.º (...) a AT começa por fazer um enquadramento do projeto de investimento em que enveredou a A... nos idos de 2020 e que deu continuidade no ano de 2021, designadamente com a abertura de uma segunda unidade de produção.

(...)

103.º (...), após a indicação das faturas que excluiu do benefício, a AT, sem que em momento algum explicasse as razões que nortearam a sua posição, limitou-se tão só e, mais uma vez, a concluir que:

- as despesas com “as obras de adaptação do edifício” são meros investimento de manutenção ou de substituição e que por essa razão não têm impacto na capacidade de produção de solas,

- as despesas com “a aquisição de sistemas de armazenagem diversos para condicionamento de moldes, matérias-primas e amostras” são “simples estantes e caixas para armazenagem de moldes, de matérias-primas e amostras” e, por conseguinte, são investimentos que não satisfazem as condições cumulativas do RFAI.

(...)

105.º O RITI é totalmente omissivo quanto às razões de facto que, caso a caso, fatura a fatura, justificam a conclusão de que o investimento não é elegível para efeitos de RFAI.

(...)

109.º Aliás, em todo o RITI, como justificação para a inelegibilidade dos investimentos realizados, a AT prima pelo mesmo método: começa por uma súmula normativa, passa pelas explicações dadas pela Requerente e, depois, ao invés de fazer uma análise, enquadramento e integração de cada um dos investimentos e explicar os motivos pelos quais não são elegíveis, limita-se a concluir num parágrafo que os investimentos não são elegíveis e ponto!

110.º A verdade é que, é à AT a quem cabe o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do ato de liquidação adicional,

111.º Designadamente dos factos concretos existentes e comprovados que justificam e fundamentam a desconsideração dos gastos.

112.º Considerando que:

- o RIT é absolutamente omissivo quanto às razões de facto que justificam as correções,

- o RIT não se encontra instruído com documentação que o sustente,

- a AT se encontra impedida de aditar novos factos e documentos nesta fase processual,

É manifesto que o relatório é nulo por falta de fundamentação.”

17. Pronunciando-se sobre esta questão, a Requerida afirma o seguinte:

*“30. Como se pode perceber no PPA, a Requerente compreendeu o alcance da decisão e de toda a fundamentação, colocando em causa os argumentos da Requerida no RIT.*

*(...)*

*33. Ora, a fundamentação consta dos RIT's, os quais foram considerados notificados à Requerente em 03.01.2024 (exercício de 2020) e 26.02.2025 (exercício de 2021) (entregues na caixa postal eletrónica do ViaCTT em 29.12.2024 e em 21.02.2025, respetivamente).*

*34. A fundamentação foi expressa através de uma exposição clara dos fundamentos de facto e de direito das correções efetuadas em sede de procedimento inspetivo, nomeadamente no Capítulo “V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades” e nos diversos Subcapítulos, que permitem a qualquer destinatário a compreensão das razões de facto e de direito das referidas correções.*

*(...)*

*36. A Requerida expôs as razões de facto e de direito que estão na base da decisão de um modo tal que as mesmas se revelam apreensíveis para o seu destinatário e, dessa forma, cumpriu aquele dever de fundamentação, ou seja, pode dizer-se que a Requerente ficou em perfeitas condições de apreender o itinerário cognoscitivo que esteve na origem da prática dos atos de liquidação contestados.*

*37. Neste caso, a Requerente claramente demonstra, ao longo do seu PPA, conhecer as razões na base das correções, ainda que com elas não concorde e das razões de facto e de direito na base da decisão da Requerida de proceder à emissão das liquidações adicionais de IRC em crise,*

*38. pois, além de se constatar que, em momento algum, a Requerente se achou insuficientemente esclarecida ao ponto de utilizar a faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT,*

*39. não se vislumbra de que forma a Requerente esteve impossibilitada de preparar a sua defesa, conforme resulta da leitura do pedido de pronúncia arbitral no qual a Requerente não demonstrou ter tido qualquer dificuldade em entender e apreender os fundamentos subjacentes à emissão das liquidações adicionais controvertidas, pelo que entendemos que a AT cumpriu o dever de fundamentação que sobre si impende.”*

Cumprе apreciar e decidir.

18. Como resulta do disposto no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, “[o]s atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (doravante, LGT) estatui o seguinte: “A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”. O subsequente n.º 2 determina o seguinte: “A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

O Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou múltiplas vezes a propósito do dever de fundamentação dos atos tributários, sendo disso exemplo, entre muitos outros, os seguintes arestos:

- (i) Acórdão de 06.10.2010, proferido no processo n.º 0667/10, do qual resulta o seguinte:

*“A jurisprudência dos nossos Tribunais superiores tem consagrado o entendimento de que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo seguido pelo agente para a sua pratica.*

*É também pacificamente aceite que não preenche a exigência legal de fundamentação o recurso a meras fórmulas tabelares que não esclareçam devidamente a motivação de facto e de direito que presidiu ao acto da administração.*

*Ponto é que a fundamentação responda às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática.*

*Acresce dizer, na senda do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.12.2007, recurso 615/04, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) «que a lei exige uma exposição apenas sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar; que, por isso, não deve ser um “máximo” o conteúdo exigível da declaração fundamentadora; e que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte».*”



- (ii) Acórdão de 12.03.2014, proferido no processo n.º 01674/13, no qual foi vertido o seguinte:

*“O art. 77º da LGT estabelece no seu n.º 1 que «A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» e no seu n.º 2 estabelece que «A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».*

*A fundamentação a que se refere este normativo legal terá, pois, de assentar em razões de facto e de direito que suportem formalmente a decisão administrativa.*

*E, como é consensual na jurisprudência, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido: o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o art. 487º n.º 2 do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.*

*Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos de facto e de direito que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração na determinação do acto. E, por isso, a insuficiência, a obscuridade e a contradição da motivação equivalem a falta de fundamentação (art. 125º n.º 2 do CPA), por impedirem uma cabal apreensão do iter volitivo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticar o acto com o sentido decisório que lhe conferiu.*

*No que se refere à fundamentação de direito, a jurisprudência deste Tribunal tem decidido que para que a mesma se considere suficiente não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num*

*quadro jurídico. Como se dá nota no acórdão do Pleno desta Secção de 25/03/93, no proc. n.º 27387, o dever de fundamentação fica assegurado sempre que, mau grado a inexistência de referência expressa a qualquer preceito legal ou princípio jurídico, a decisão se situe num determinado e inequívoco quadro legal, perfeitamente cognoscível do ponto de vista de um destinatário normal, concluindo-se, assim, que haverá fundamentação de direito sempre que, face ao texto do acto, forem perfeitamente inteligíveis as razões jurídicas que o determinaram.*

*Donde decorre que, mesmo perante esta corrente jurisprudencial que sufragamos sem reservas, só em casos muito particulares (como eram, afinal, os analisados nos arestos citados) se pode concluir que um acto se encontra fundamentado de direito apesar de nenhuma referência legal directa existir no texto do acto. E tal só acontece quando, como se explica naquele acórdão de 27/05/2003, se mostrem verificadas duas condições:*

*«- A primeira é a de que se possa afirmar, inequivocamente, perante os dados objectivos do procedimento, qual foi o quadro jurídico tido em conta pelo acto;*

*- A segunda é a de que se possa concluir que esse quadro jurídico era perfeitamente conhecido ou cognoscível pelo destinatário, hipotizando-se que o seria por um destinatário normal na posição em concreto em que aquele se encontra.*

*A segunda condição não funciona sem a primeira, pois esta integra-a. Se não se sabe qual o quadro jurídico efectivamente tido em conta pelo acto, jamais pode ser realizada; e, por isso, é irrelevante que o destinatário possa saber, e até saiba qual, o quadro jurídico que deveria ter sido considerado.»*

- (iii) Acórdão de 10.09.2014, proferido no processo n.º 01226/13, de que resulta o seguinte:

*“É inquestionável que a administração tributária tem o dever de fundamentar os actos que afectem os direitos ou os legítimos interesses dos contribuintes, em conformidade com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 124º do CPA e 77º da LGT.*

*Tal como a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir, a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que através dos seus termos se apreendam os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do acto; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação.*

*É também incontroverso que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a determinada deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa.*

*Assim, a fundamentação deve ser entendida como a obrigação de enunciar (de modo directo ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o órgão decisor, esclarecendo o respectivo destinatário das razões que o motivaram e do porquê do sentido decisório, visando proporcionar ao administrado o conhecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto. Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o *bonus pater familiae* de que fala o art. 487º, nº 2, do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o acto.*

*Contudo, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exactidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. Com efeito, o discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.”*

Voltando ao caso concreto, os atos de liquidação adicional de IRC controvertidos ocorreram na sequência de procedimentos inspetivos e em conformidade com os respetivos RIT, ambos homologados por despacho. Compulsados os teores de tais relatórios (cf. factos provados ff) e gg)), constatamos que dos mesmos constam as razões factuais e jurídicas em que assentam as correções referentes aos montantes de RFAI deduzidos à coleta de IRC nos anos de 2020 e de 2021.

Destarte, não podemos deixar de concluir que dos aludidos RIT que servem de suporte formal fundamentador dos subsequentes atos de liquidação adicional de IRC controvertidos, constam, de forma expressa, clara e congruente, as razões que determinaram as correções em sede do RFAI 2020 e do RFAI 2021, evidenciando suficientemente o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido pela AT, de molde a: por um lado, permitir à Requerente optar, de forma esclarecida,

entre a aceitação dos atos tributários controvertidos ou o acionamento dos meios legais de impugnação (como resulta do teor do pedido de pronúncia arbitral); e, por outro lado, nesta última circunstância, permitir ao Tribunal Arbitral exercer o efetivo controle da legalidade dos referidos atos tributários, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

Pelo exposto, não padecendo os RIT de vício formal de falta de fundamentação, é julgada improcedente a invocada nulidade de tais relatórios.

#### **§4. DA (I)LEGALIDADE DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO ADICIONAIS DE IRC CONTROVERTIDOS**

##### **§4.1. RFAI: ENQUADRAMENTO NORMATIVO**

**19.** O CFI (com a redação vigente à data dos factos), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, estabelece, além do mais, o RFAI que constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º, do Tratado de Funcionamento da União Europeia (adiante designado *Regulamento Geral de Isenção por Categoria* ou *RGIC*, com a redação vigente à data dos factos) – cf. artigo 1.º, n.ºs 1, alínea b) e 2, do CFI.

O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI – importando aqui destacar o setor da indústria transformadora, previsto na respetiva alínea a) –, tendo em consideração os códigos de atividade económica (CAE-Rev.3) definidos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro – importando aqui destacar as indústrias transformadoras - divisões 10 a 33 –, com exceção das atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC (cf. artigo 22.º, n.º 1, do CFI).

Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 2, do CFI, para efeitos do RFAI, são consideradas 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 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.”*

A propósito dos ativos fixos tangíveis, previstos na citada alínea a), há que referir que o n.º 6 do artigo 14.º do RGIC afasta a exigência do requisito de aquisição de ativos em estado de novo relativamente às pequenas e médias empresas e à aquisição de um estabelecimento.

Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no âmbito do RFAI os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições previstas no n.º 4 do artigo 22.º do CFI:

*“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).”*

O n.º 5 do artigo 22.º do CFI estatui que se considera “*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*”; sendo que, o subsequente n.º 6 determina que “*não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos*”.

No âmbito do RFAI, são concedidos aos referidos sujeitos passivos de IRC os benefícios fiscais previstos no n.º 1 do artigo 23.º do CFI, nomeadamente, o seguinte que aqui importa ter em consideração:

“a) Dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes:

1) No caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º:

i) 25 % das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de 15 000 000 (euro);

ii) 10 % das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de 15 000 000 (euro);

2) No caso de investimentos em regiões elegíveis nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º, 10 % das aplicações relevantes;”

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 23.º, a referida dedução “é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites:

a) No caso de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa resultar de cisão, até à concorrência do total da coleta do IRC apurada em cada um desses períodos de tributação;

b) Nos restantes casos, até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.”

O subsequente n.º 3 determina que quando aquela dedução “*não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC apurada em cada um dos períodos de tributação, no caso de*

*investimentos abrangidos pela alínea a) do número anterior ou com o limite previsto na alínea b) do mesmo número, nos casos aí previstos.”*

A aludida dedução à coleta do IRC *“é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes”*. Ademais, *“[d]o processo de documentação fiscal relativo ao exercício da dedução deve ainda constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22.º”* do CFI (cf. artigo 25.º, n.ºs 1 e 2, do CFI).

O RFAI foi objeto de regulamentação pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, cujo artigo 2.º, n.º 2, alínea d), determina que, para efeitos do disposto no artigo 22.º, do CFI, *“[o]s 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.”*

Nos termos do disposto na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, é considerado como investimento inicial *“[u]m investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionados com um ou mais dos seguintes elementos: 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”*.

O n.º 3 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, determina que *“[o] período de três ou cinco anos previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento conta-se a partir da data em que se considera concluído o investimento, tal como definido na alínea d) do número anterior.”*

O subsequente artigo 3.º, a propósito das aplicações relevantes, estatui, além do mais, o seguinte que importa aqui destacar:

*“1 - Nos casos em que o investimento inicial respeite a uma alteração fundamental do processo de produção, o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento.*



*2 - Nos casos em que o investimento inicial consista na diversificação da atividade de um estabelecimento existente, as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200 % o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento.”*

20. Noutra ordem de considerações, importa salientar que é sobre o sujeito passivo que pretende beneficiar do RFAI que recai o ónus de provar os pressupostos da respetiva aplicação, como decorre do estatuído no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, e dos artigos 6.º e 7.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro (neste sentido, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 796/2023-T, n.º 576/2024-T e n.º 1035/2024-T).

#### **§4.2. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA**

21. Conforme resultou provado, no ano de 2020, a Requerente iniciou um projeto de investimento tendo por principais objetivos os seguintes: (i) aumentar a capacidade e a flexibilidade produtiva, tendo em vista a conquista de novos mercados e novos clientes, sobretudo internacionais; (ii) assegurar maior capacidade de resposta com superiores níveis de produtividade e de eficiência e sob a égide de princípios de sustentabilidade ambiental; (iii) reforçar a diferenciação, a diversificação do portefólio e os padrões de qualidade e inovação dos produtos; e, (iv) direccionar-se para as áreas de produto e segmentos com maior potencial de crescimento e maior aceitação no mercado, por forma a intensificar a penetração nos mercados externos, sobretudo nos de maior exigência e com maior apetência para produtos de elevado valor acrescentado (qualidade, criatividade, design, funcionalidade, personalização e sustentabilidade) e, desta forma, alavancar o crescimento e a competitividade no mercado global. [cf. facto provado c)].

Resultou igualmente provado que, em resultado do projeto de investimento iniciado em 2020, a Requerente: (i) passou a dispor de um parque industrial composto por dois pavilhões industriais, um com 4.900m<sup>2</sup> e um outro com 1.200m<sup>2</sup>, destinado exclusivamente à produção de solas EVA; (ii) diversificou a sua produção e passou a disponibilizar aos seus clientes novos tipos de solas, com características e qualidade diferentes das até então fornecidas, em particular no que diz respeito ao design, ao acabamento e ao nível de sustentabilidade; (iii) criou um circuito produtivo tecnologicamente mais avançado, organizado e otimizado desde o armazém das matérias-primas até ao armazém de expedição do produto final; (iv) modernizou e ampliou a sua área produtiva investindo também na otimização de processos com o objetivo de aumentar a

eficiência, reduzir custos em tarefas de pouco valor e aumentar o foco nas tarefas que efetivamente acrescentam valor ao produto; e, (v) direcionou a sua produção e atingiu mercados internacionais e de maior exigência que privilegiam produtos de elevado valor acrescentado (qualidade, criatividade, design, funcionalidade, personalização e sustentabilidade) [cf. facto provado dd)].

Resultou, ainda, provado que os investimentos realizados pela Requerente, no âmbito do aludido projeto de investimento, permitiram aumentar a sua produção e, por conseguinte, o seu volume de negócios, nos seguintes valores: (i) 2019: produção: 4.407.023 pares / vendas: € 20.348.784,59; (ii) 2020: produção: 3.678.826 pares / vendas: € 18.125.968,18; (iii) 2021: produção: 4.361.514 pares / vendas: € 22.450.975,56; (iv) 2022: produção: 4.591.172 pares / vendas: € 29.210.908,19 [cf. facto provado ee)].

A análise que, seguidamente, será feita quanto ao enquadramento em sede de RFAI dos investimentos realizados pela Requerente e que a Requerida não aceitou como elegíveis para efeitos da dotação do RFAI 2020 e do RFAI 2021, não poderá deixar de ter em conta, desde logo, este entorno fático. Destarte, a aferição dos requisitos de que depende a aplicação do RFAI, pese embora ser feita de forma individualizada quanto a cada investimento controvertido, não deixará de ter em consideração a globalidade do referido projeto de investimento iniciado em 2020, do qual os aludidos investimentos são componentes indissociáveis.

#### **§4.2.1. O SISTEMA FOTOVOLTAICO DE PRODUÇÃO DE ENERGIA PARA AUTOCONSUMO – RFAI 2020 E RFAI 2021**

22. A Requerente alega, nuclearmente, o seguinte a este propósito:

*“162.º A verdade é que, este investimento da A... não se resumiu, exclusivamente, a questões económicas e financeiras!!*

*163.º (...), nos dias que correm são cada vez maiores as preocupações ambientais e de sustentabilidade, não só dos produtos, mas também das unidades produtivas.*

*164.º Os clientes, sobretudo aqueles a que a A... acedeu em virtude do projeto de investimento iniciado em 2020 e vindo de descrever – ou seja, os clientes internacionais, valorizam muitíssimo as políticas de sustentabilidade e defesa do ambiente.*

*165.º Exemplo disso são as auditorias ambientais e de sustentabilidade a que a A... é submetida e as certificações que lhe são exigidas por parte dos seus clientes (...).*

166.º Estas auditorias visam analisar o desempenho/impacto ambiental das empresas, auxiliando-as na implementação de mecanismos e estratégias “amigas do ambiente”.

167.º Estas auditorias avaliam o “desempenho ambiental” e a sustentabilidade das empresas através da análise de um conjunto de parâmetros, entre os quais, a energia.

168.º Pelo que, a par da natural redução dos custos de energia a que está associada a instalações de painéis fotovoltaicos, este investimento visou, primordialmente, dotar a A... de uma maior eficiência energética e sustentabilidade e com isso a aprovação e uma melhor cotação nas auditorias a que é submetida pelos seus clientes, mas também melhorar a performance ambiental do produto EVA.

169.º (...), um dos objetivos da A... com o projeto de investimento que iniciou em 2020 era a diversificação do produto, o aumento qualidade e sustentabilidade do produto com vista a atingir os mercados internacionais, o que veio, aliás a conseguir.

170.º Porém, esses mercados têm políticas de sustentabilidade ainda mais rígidas que os mercados nacionais, razão pela qual a aquisição e instalação de uma vasta e ampla rede de equipamentos fotovoltaicos era condição necessária e essencial do projeto e de acesso a esses mercados (...).

171.º Do vindo de expor, resulta, assim, à saciedade que nos dias que correm as políticas ambientais e de sustentabilidade são muitíssimo valorizadas pelos operadores de mercado onde se insere a A..., sendo não só um elemento diferenciador dos demais concorrentes de mercado, como uma porta de acesso a novos mercados e, por conseguinte, à diversificação do produto e ao aumento da capacidade.

172.º Nessa medida, ao contrário do alegado pela AT, o investimento nos “painéis solares” constitui um verdadeiro investimento inicial, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

173.º Razão pela qual, nenhuma razão assiste à AT na redução da dotação do RFAI do exercício de 2020 e 2021.”

## 23. A Requerida, por seu turno, aduz essencialmente o seguinte:

“50. (...), relativamente à aquisição de painéis fotovoltaicos, refere a Requerente que este investimento não se resumiu, exclusivamente, a questões económicas (redução dos custos energéticos) mas também teve em vista as políticas ambientais e de sustentabilidade, que são muito valorizadas pelos operadores de mercado onde se insere a A..., sendo uma porta de acesso a novos mercados e, por conseguinte, à diversificação do produto e ao aumento da capacidade (vide §§ 161.º a 171.º do PPA).

51. Contudo, não consegue explicar em que medida a aquisição do sistema fotovoltaico contribui para o aumento da capacidade instalada referida na alínea d) do n.º 2 da Portaria 297/2015 de 21/09.

(...)

56. Apesar de a aquisição do sistema fotovoltaico, se traduzir em diversos benefícios, designadamente, permitir um consumo e gestão energética mais eficiente e uma redução dos custos de energia, não se vislumbra como, de per si, a aquisição deste equipamento contribui para um aumento da capacidade instalada na empresa.

57. A capacidade instalada de uma unidade industrial está fixada em níveis relacionados com os ativos de produção instalados e prontos a funcionar na empresa em determinado momento.

58. Quando são realizados INVESTIMENTOS INCREMENTAIS EM MAQUINARIA DE PRODUÇÃO, por exemplo, no caso, mais máquinas de injeção e máquinas de pintura, consequentemente a capacidade instalada da unidade industrial aumenta, mesmo que, por falta de encomendas por exemplo, ela não seja aproveitada.

59. Conceito totalmente distinto de um aumento de produção, que como bem sabe a Requerente, pode decorrer de circunstâncias diversas como simples melhorias na organização do trabalho/maquinaria, redução de ineficiências, de maior volume de encomendas, ...

60. Relativamente aos investimentos em causa nos presentes, estes não têm a capacidade de induzir a um aumento da capacidade instalada da unidade industrial que se manterá nos níveis pré investimento.

(...)

62. Com efeito, com a aquisição do sistema fotovoltaico a A... procede à substituição das suas fontes de energia, em detrimento da energia que outrora adquiria a terceiros, não se compreendendo como esta alteração possa proporcionar o aumento da capacidade produtiva da empresa.

63. Note-se que a empresa não produz energia para vender, mas apenas para consumo próprio.

(...)

65. E nem alegue que tal investimento é acessório aos demais e questões de sustentabilidade,

66. uma vez que a pretensão do REAI não engloba, na letra da lei, quaisquer investimentos acessórios,

67. nem tem pretensão de reconhecer benefícios fiscais às empresas que adotem energias verdes, uma vez que esses apoios existem de outras formas.”

Cumpre apreciar e decidir.

24. Neste conspecto, importa ter em consideração a seguinte factualidade que resultou provada:

- “m) A preocupação ambiental e a sustentabilidade constituem um outro pilar do projeto de investimento e expansão da Requerente, destacando-se, neste âmbito, o seguinte: (i) a existência nas instalações da Requerente, à presente data, de 1.500 painéis fotovoltaicos para produção de energia elétrica; (...);”;

- “n) As medidas de sustentabilidade surgiram, num primeiro momento, no setor de produção, em muito, também por exigência dos próprios clientes que submetem a Requerente a apertadas auditorias sociais, ambientais, energéticas e de sustentabilidade.”;

- “o) As medidas de sustentabilidade estenderam-se ao próprio produto, ou seja, às próprias solas, (...);”;

- “p) Os clientes internacionais da Requerente valorizam muito as políticas de sustentabilidade e defesa do ambiente e, por isso, exigem-lhe certificações – a Requerente é detentora das seguintes: Certificação do sistema de gestão de qualidade (norma NP EN ISSO 9001); Certificação de sistema de gestão ambiental (norma NP EN ISSO 14001); e, Certificação de produtos pela norma GRS – Global Recycled Standar 4.0 – e submetem-na a auditorias ambientais que visam avaliar o desempenho/impacto ambiental e a sustentabilidade das empresas através da análise de um conjunto de parâmetros, entre os quais, a energia.”;

- “q) Os mercados internacionais têm políticas de sustentabilidade muito rígidas, razão pela qual a aquisição e instalação de uma ampla rede de painéis fotovoltaicos nas respetivas instalações, era condição necessária e essencial para que a Requerente conseguisse aceder a tais mercados.”;

- “r) A par da redução dos custos de energia a que está associada a instalação de painéis fotovoltaicos, o investimento na aquisição destes equipamentos visou, primordialmente, dotar a Requerente de uma maior eficiência energética e sustentabilidade e, desse modo, conseguir quer uma melhor cotação nas auditorias a que é submetida pelos seus clientes internacionais quer melhorar a performance ambiental do produto EVA.”;

- “s) A completa instalação do sistema de produção de energia através do sistema de painéis fotovoltaicos, no edifício da sede da Requerente, decorreu entre os meses de janeiro a abril de 2020, sendo que a instalação dos painéis fotovoltaicos, propriamente ditos, ocorreu em meados de março de 2020, tendo o respetivo investimento ascendido ao montante total de € 64.630,00 (sessenta e quatro mil seiscientos e trinta euros).”;

- “t) A instalação do sistema de produção de energia através do sistema de painéis fotovoltaicos na nova unidade de produção, destinada exclusivamente à produção de solas EVA, decorreu entre os meses de junho e julho de 2021, tendo o respetivo investimento ascendido ao montante total de € 77.406,00 (setenta e sete mil quatrocentos e seis euros).”.

25. A prova produzida revela, pois, que a razão primordial pela qual a Requerente adquiriu os painéis fotovoltaicos foi a necessidade de assegurar a eficiência energética para obter aprovação e uma melhor cotação nas auditorias a que é submetida pelos seus clientes, designadamente internacionais, que lhe fazem auditorias para controlar se observa aquelas que são as suas exigências em termos de sustentabilidade ambiental.

Resulta ainda da prova produzida que as políticas ambientais e de sustentabilidade são altamente valorizadas pelos operadores de mercado internacionais, designadamente, no segmento dos produtos de elevado valor acrescentado em que a Requerente se procura posiciona, sendo não só um elemento diferenciador dos demais concorrentes de mercado, como uma porta de acesso a novos mercados.

Assim, os investimentos nos painéis fotovoltaicos para além de não terem constituído “*aquisições isoladas, efetuadas com o intuito de satisfazer parcialmente as necessidades da empresa no que respeita ao consumo energético*”, consubstanciam investimentos imprescindíveis para que a Requerente possa aceder aos mercados internacionais e, dessa forma, tornar-se um *player* internacional com crescente competitividade na cadeia global de abastecimento da indústria do calçado, sendo a sua elegibilidade para efeitos de RFAI assegurada pela alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Atento o exposto, a correção relativa aos investimentos nos painéis fotovoltaicos enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de Direito, pelo que deve ser anulada.

#### **§4.2.2. AS OBRAS DE ADAPTAÇÃO DO EDIFÍCIO – RFAI 2021**

26. Neste conspecto e no essencial, a Requerente alega o seguinte:

*“178.º (...), nos idos de 2020 a A... iniciou um projeto de investimento, de expansão e diversificação do produto, designadamente de solas mais sustentáveis, como é o caso das “solas EVA”.*

*179.º Um dos pilares deste projeto centrava-se, assim, na criação de um novo pavilhão industrial, o qual seria reservado exclusivamente à produção das referidas “solas EVA”.*

*180.º Isto mesmo resulta do próprio RITI onde a AT expressamente consigna que “no decurso do ano de 2021, a A... deu continuidade aos projetos de investimento e abriu uma segunda unidade de produção, dedicada exclusivamente à produção de solas do tipo EVA (...).”*

*181.º Em 2021 pela A... foram, assim, realizados trabalhos de construção civil num pavilhão da sua propriedade, sito na Rua ..., localizado a cerca de 350 metros da sede da A... .*

182.º Tais obras de construção civil visaram reconstruir o espaço e adaptá-lo às necessidades da nova unidade produtiva que a A... aí pretendeu instalar.

183.º Com efeito, foram realizados, entre o mais, os seguintes trabalhos:

- (i) construção de infraestruturas elétricas e de comunicação,
- (ii) construção de infraestruturas de ar (necessárias à implementação nesta unidade fabril do “sistema de redução de pó desperdícios”),
- (iii) construção de infra-estruturas de rede de incêndio,
- (iv) construção de escadas de acesso à casa das máquinas,
- (v) construção de divisórias entre máquinas para contenção de partículas como forma de evitar a contaminação cruzada
- (vi) pintura de todo o pavilhão,
- (vii) substituição de portas, dobradiças e ferragens partidas,

184.º Quer isto dizer que os investimentos desconsiderados pela AT mais não são que as despesas incorridas pela A... em 2021, relacionados com a re-construção/acabamento/adaptação das instalações fabris, mais concretamente do novo pavilhão destinado à produção das solas EVA.

185.º Cumpre esclarecer que não obstante tais investimentos terem sido realizados num imóvel já existente (ou seja, não construído de raiz), o que conseguiu a A... com as obras aqui sindicadas pela AT foi, na verdade, a criação de uma nova unidade de produção complementar, dedicada exclusivamente ao fabrico de solas EVA,

186.º Ou seja, um novo estabelecimento completamente autónomo do ponto de vista operacional e independente da unidade sede, partilhando apenas alguns serviços administrativos e financeiros.

187.º A verdade é que, o material EVA (etileno-vinil-acetato) tem de ser produzido em um ambiente controlado e passar por uma fase de estabilização devido a algumas razões de ordem técnica e química, que obrigam a um controlo de temperatura e humidade - fase de estabilização/controlo de expansão - ao passo que a temperatura para produção de solas convencionais ronda os 23º, nesta nova unidade produtiva a temperatura a garantir é de 27º C.

188.º Com efeito, para além das instalações produzirem produtos diferentes, as condições das próprias instalações são diferentes por este motivo (características do produto),

189.º Logo, se um dos objetivos estratégicos da A... passava pela produção de solas EVA, com vista a aceder a novos mercados e cliente, a criação de um novo estabelecimento era condição necessária para o efeito.



190.º Com efeito, os investimentos aqui em causa, são investimentos afetos à exploração da empresa que não só foram adquiridos em estado de novo como visam a construção/ampliação/adaptação das instalações fabris – cfr. art. 22.º, n.º 1, al. a) do Código Fiscal do Investimento.

191.º Ademais, e ao contrário do defendido pela AT, estas despesas são também consideradas “investimento inicial” na aceção que lhe é conferida pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro na medida em que com estes investimentos não só potenciaram o aumento da capacidade do estabelecimento (...)

192.º Como permitiram a diversificação da produção, passando a produzir-se solas que, até então, não eram passíveis de serem produzidas, como também se alterou e modernizou de forma global o processo produtivo – cfr. art. 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

193.º (...), a AT não pode decompor o investimento realizado pela A... e analisá-lo individualmente, seja ano a ano, seja investimento a investimento.

194.º A elegibilidade das despesas para efeitos de RFAI e a pertinência do investimento, sejam obras de construção civil, seja aquisição de certos e determinados equipamentos ou serviços sempre deveria ter sido analisada pela AT tendo por premissa a estratégia global de investimento empresta pela A...,

195.º E, bem assim, os objetivos que se pretende atingir com esses investimentos: “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente” ou “diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento”, “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.”

**27.** Pronunciando-se a este respeito, a Requerida alega, fundamentalmente, o seguinte:

“70. Em 2021 a Requerente considerou como investimento elegível para efeitos de RFAI, os trabalhos de construção civil num pavilhão de sua propriedade, sito na Rua ..., que, alegadamente, visaram reconstruir o espaço e adaptá-lo às necessidades da nova unidade de produção.

71. Acontece que uma parte do valor total de despesas da adaptação do pavilhão/edifício para aqueles fins, no montante de 48.617,01 €, corresponde, como se pode verificar no RIT da Ordem de serviço OI2024..., a meras preparações de paredes do edifício para pintura, a substituição de painéis, colocação de chapas, portas, portões com automatismos, substituição das armaduras de emergência e de algumas ferragens,

72. que em nada contende com aumento de produção ou diversificação do produto ou qualquer outra finalidade do RFAI.

73. *Quer isto dizer que estamos perante um investimento realizado num imóvel já existente e que se restringe a obras de manutenção/conservação do referido pavilhão/edifício, sem qualquer alteração da estrutura do mesmo, limitando-se, essencialmente, a reparações e substituição de materiais, que, não obstante poderem ter tornado o edifício mais funcional e eficiente, não cabem no conceito de investimento inicial.*

74. *São, de facto, obras que a Requerente teria de fazer, sob pena de degradação do edifício industrial, e que não são indutoras de um aumento da capacidade instalada de produzir maior volume de solas, mas tão somente manutenção do exercício da atividade produtiva.*

(...)

76. *Com efeito, os investimentos concretizados pela requerente em 2021, que corresponderam a reparações e substituição de materiais, não podem constituir aplicações relevantes no âmbito do RFAI, uma vez que não integram o conceito de investimento inicial, na medida em que este não se insere numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente a nenhuma das tipologias do investimento previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.”*

Cumprе apreciar e decidir.

**28.** Neste conspecto, há que ter em consideração que resultou provado que, até ao ano de 2021, a Requerente dispunha de uma única unidade produtiva, com uma área coberta de 4.900m<sup>2</sup>, implantada num terreno com área total de 14.000m<sup>2</sup> [cf. facto provado d)]. Ademais, também ficou provado que, no decurso do ano de 2021, a Requerente intensificou fortemente o investimento no setor de produção de solas EVA, criando uma nova unidade de produção (com 1.200 m<sup>2</sup>) dedicada exclusivamente a esta área de produto, a qual está dotada de uma nova linha de injeção e acabamento de EVA com outros materiais como TPU, TR ou borracha, a qual permitiu triplicar a capacidade diária de produção e desta forma satisfazer com maior rapidez, flexibilidade e qualidade os clientes [cf. facto provado h)].

Ainda neste conspecto, importa ter em consideração a seguinte factualidade que resultou provada:

- “u) *Um dos pilares do aludido projeto de investimento, iniciado em 2020, visando a expansão e diversificação do produto, designadamente de solas mais sustentáveis, centrava-se na criação de um novo pavilhão industrial que seria reservado exclusivamente à produção das solas EVA.”;*

- “v) Por isso, em 2021, a Requerente realizou trabalhos de construção civil num pavilhão de que é proprietária, localizado a cerca de 350 metros da sua sede, concretamente na Rua ..., visando reconstruir o espaço e adaptá-lo às necessidades da nova unidade produtiva a ser aí instalada.”;

- “w) Foram, designadamente, realizados os seguintes trabalhos de construção civil no referido pavilhão: (i) construção de infraestruturas elétricas e de comunicação; (ii) construção de infraestruturas de ar (necessárias à implementação nesta unidade fabril do “sistema de redução de pó desperdícios”); (iii) construção de infraestruturas de rede de incêndio, (iv) construção de escadas de acesso à casa das máquinas; (v) construção de divisórias entre máquinas para contenção de partículas como forma de evitar a contaminação cruzada; (vi) pintura de todo o pavilhão; e, (vii) substituição de portas, dobradiças e ferragens partidas.”;

- “x) A Requerente conseguiu, desta forma, criar uma nova unidade de produção complementar, dedicada exclusivamente ao fabrico de solas EVA, completamente autónoma do ponto de vista operacional e independente da unidade sede, partilhando apenas alguns serviços administrativos e financeiros.”;

- “z) O investimento da Requerente na realização dos aludidos trabalhos de construção civil ascendeu ao montante total de € 48.617,01 (quarenta e oito mil seiscientos e dezasete euros e um cêntimo).”.

29. Nos termos da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, a construção, reparação e ampliação de edifícios encontra-se excluída do âmbito do RFAI, salvo se forem instalações fabris ou afetas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas. Interessa, pois, apurar se o investimento que a Requerente efetuou nas aludidas obras de adaptação do referido edifício, em 2021, constituem “aplicações relevantes” excluídas para efeitos do RFAI nos termos daquele preceito.

A este propósito, importa salientar que constitui uma “aplicação relevante” para efeitos do RFAI, o investimento em obras nas instalações fabris do sujeito passivo destinadas a adaptar as mesmas a novas máquinas e equipamentos e a um novo processo de produção e relacionadas 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, não sendo tal investimento excluído nos termos do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii), do CFI (cf., neste sentido, decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 821/2023-T e n.º 801/2024-T).

Por outro lado, tal como foi entendido na decisão arbitral proferida no processo n.º 483/2022-T, o teor literal da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI “*não é perfeitamente clara, pois no corpo da alínea faz-se referência a «ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo», mas na subalínea ii), depois da regra da exclusão da relevância dos investimentos em «quaisquer edifícios» (fórmula que inclui os edifícios em estado de usados) e admite-se a relevância dos investimentos nesses «quaisquer edifícios» «se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas».*

*Isto é, apesar da redação pouco clara, infere-se desta norma que não se pretendeu excluir a aplicação do RFAI relativamente a investimentos em instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.*

*O teor literal desta norma aponta, assim, no sentido de, quanto a investimentos em edifícios, não será necessário que sejam adquiridos em estado novo, o que é corroborado pelo facto de não se excluir do benefício fiscal os investimentos na reparação e ampliação de instalações, que pressupõem intervenções em instalações previamente adquiridas e, naturalmente, já antes utilizada.”*

Voltando ao caso concreto, como resulta da matéria assente, os referenciados trabalhos de construção civil foram realizados no aludido pavilhão, visando reconstruir o espaço e adaptá-lo às necessidades da nova unidade produtiva de solas EVA a ser aí instalada.

Temos, assim, que o investimento em causa deve ser considerado como uma “*aplicação relevante*” para efeitos do benefício do RFAI, porquanto consubstancia um investimento em instalações fabris ligadas de forma imediata ao processo produtivo, sendo a sua elegibilidade para efeitos de RFAI assegurada pela subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Pelo exposto, a correção efetuada relativamente às mencionadas obras de adaptação do dito edifício enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de Direito, pelo que deve ser anulada.

#### **§4.2.3. O SISTEMA DE ARMAZENAGEM – RFAI 2021**

**30.** A este propósito é pela Requerente alegado o seguinte que importa aqui destacar:

*“200.º Todos estas estas despesas visaram dotar o novo pavilhão dos equipamentos necessários à sua plena laboração. Todas as instalações fabris necessitam de sistemas de armazenagem para condicionamento de moldes, matérias-primas e amostras.*

201.º Ademais, sendo este pavilhão totalmente autónomo e independente, a existência deste espaço de armazenagem no apoio à produção (abastecimento da linha de fabrico, organização de stocks de matérias-primas e produtos acabados) é um núcleo essencial de uma cadeia de produção integrada.

202.º Face ao vindo de expor, resulta à saciedade que também estes investimentos:

- são afetos à exploração da empresa,
- foram adquiridos em estado de novo,
- destinaram-se à construção das instalações fabris, (cfr. art. 22.º, n.º 1, al. a) do Código Fiscal do Investimento)
- constituem “investimento inicial” uma vez que visam o aumento da capacidade do estabelecimento, à diversificação da produção, e, bem assim, à alteração e modernização da forma global do processo produtivo. (cfr. art. 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro)”

**31.** A Requerida, por seu turno, alega essencialmente o seguinte neste conspecto:

“79. Parte do investimento realizado no período de tributação de 2021, associado à “aquisição de sistemas de armazenagem para acondicionamento de moldes, matéria prima e amostras”, no montante de 37.920,97 €, foi desconsiderado pela AT, como refere o RIT, porquanto a aquisição deste tipo de equipamentos não potencia o aumento da capacidade produtiva apenas permite um melhor controlo organizacional, além de que não se traduz em aplicações relevantes por não serem diretamente relacionados com o investimento produtivo (afetos à exploração da empresa), de acordo com o n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

80. Analisando o quadro da pág.22 do RIT, verificamos que estamos perante estantes e caixas para armazenagem, equipamento que, ao contrário do que afirma a Requerente nos §§ 201.º a 203.º do PPA,

81. não se enquadrando no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da empresa, não proporciona a criação de postos de trabalho nem potência o aumento da capacidade produtiva, bem como não promove a diversificação da produção nem a alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.

82. Efetivamente, o investimento efetuado em equipamento de armazenagem não se traduz em adições ao ativo e não cumpre os requisitos de investimento inicial para efeitos de RFAI, não se vislumbrando como poderão contribuir para um aumento da capacidade instalada, diversificação da produção nem alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.

83. E na verdade, nem a requerente conseguiu lograr provar ou demonstrar tal alegação.

84. *A única conclusão a que podemos chegar, relativamente aos investimentos aqui em causa, é que não estamos em presença de um investimento inicial, na medida em que estes não se inserem numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente às tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.*

(...)

89. *A distinção entre investimentos de mera otimização produtiva e aqueles que configuram efetiva diversificação exige a consideração de fatores objetivos que demonstrem a introdução de novos produtos ou alterações substanciais no processo produtivo, em conformidade com a definição de "investimento inicial" constante do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão Europeia (RGIC).*

90. *Ora, no caso em apreço, a própria Requerente assume que “diversificou a sua produção e passou a disponibilizar aos seus clientes novos tipos de solas, com características e qualidade diferentes das até então fornecidas, em particular no que diz respeito ao design, ao acabamento e ao nível de sustentabilidade;”*

91. *Ou seja, inequivocamente, não estamos perante investimento de diversificação da produção para produtos não produzidos anteriormente nos termos referidos pela alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC para efeitos de regimes de auxílios com finalidade regional, pois a Requerente produzia e continuará a produzir SOLAS.”*

Cumprе apreciar e decidir.

**32.** Neste conspecto, resultou provado o seguinte:

- “bb) No decurso do ano de 2021, a Requerente adquiriu e instalou sistemas de armazenagem para condicionamento de moldes, matérias-primas e amostras, no aludido pavilhão destinado à produção de solas EVA, os quais constituem um espaço de apoio à produção (abastecimento da linha de fabrico, organização de stocks de matérias-primas e produtos acabados).”;

- “cc) O investimento na aquisição e instalação daqueles sistemas de armazenagem ascendeu ao montante total de € 37.920,97 (trinta e sete mil novecentos e vinte euros e noventa e sete cêntimos).”.

**33.** Na decisão arbitral proferida no processo n.º 483/2022-T, a propósito de investimentos em obras realizadas num edifício, foi sufragado o entendimento de que “os armazéns incluem-se nas «instalações fabris», se são utilizados para armazenagem dos materiais utilizados na produção”.

Neste mesmo sentido, pronunciou-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 689/2024-T, sendo aí tecidas as judiciosas considerações que seguidamente se extratam:

*“A stockagem é uma necessidade óbvia de uma empresa industrial. Sem estes armazéns, consideradas as suas características no caso concreto, não teria sido logrado o aumento de capacidade produtiva conseguido com o investimento em questão.*

*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 e melhorando a competitividade das empresas.”*

Tal entendimento, que aqui se subscreve, é aplicável *mutatis mutandis* ao caso concreto quanto ao investimento realizado na aquisição dos referidos sistemas de armazenagem que, como resulta da factualidade assente, visaram o condicionamento de moldes, matérias-primas e amostras, no dito pavilhão destinado à produção de solas EVA, constituindo um espaço de apoio à produção; por isso, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, esse investimento é elegível para efeitos de RFAI.

Pelo exposto, conclui-se que a correção relativa à aquisição dos sistemas de armazenagem enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo que deve ser anulada.

\*

**34.** Uma vez que os atos de liquidação adicional de IRC controvertidos radicam, parcialmente, nas sobreditas correções atinentes ao RFAI 2020 e ao RFAI 2021, os mesmos padecem, nessa parte, dos mesmos vícios invalidantes de que aquelas enfermam, pelo que devem ser parcialmente anulados (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

**35.** A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do Código de Processo Civil *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

#### **IV. DECISÃO**

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:



- a) Declarar ilegais e anular, na parte em que assentam nas sobreditas correções referentes aos montantes de RFAI deduzidos à coleta de IRC:
- (i) o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao exercício de 2020, com as legais consequências;
  - (ii) o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao exercício de 2021, com as legais consequências;
- b) Condenar a AT no pagamento das custas processuais.

#### V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 371.706,50 (trezentos e setenta e um mil setecentos e seis euros e cinquenta cêntimos)**.

#### VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 6.120,00 (seis mil cento e vinte euros)**, cujo pagamento fica a cargo da **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

Notifique.

Lisboa, 22 de dezembro de 2025.

A Presidente do Tribunal Arbitral,

(Carla Castelo Trindade)

O Árbitro vogal,

(Nuno Raposo Jacinto)

O Árbitro vogal (relator),

(Ricardo Rodrigues Pereira)