

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 305/2025-T

Tema: IRC. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Investimento inicial. Aumento de capacidade de estabelecimento já existente. Diversificação da produção.

Sumário

I – A construção de um espaço novo em *open space*, anteriormente inexistente, e que resultou da necessidade criar uma nova área operacional para acomodar colaboradores e serviços, como os departamentos de engenharia, qualidade, inovação, caracteriza-se como um “investimento inicial” relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, e enquadra-se no âmbito do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, para efeito da atribuição do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI);

II – A aquisição de moldes, no âmbito de execução de um plano plurianual de projetos, que se destina à criação de novos produtos e continuam a ser utilizados enquanto os produtos se mantêm no mercado, assegura o crescimento da capacidade produtiva e a diversificação da produção, e é elegível para efeitos do RFAI, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro;

III A aquisição de contentores plásticos, que não se destinaram a substituir contentores já existentes, mas a responder a uma necessidade técnica de um novo produto para garantir a qualidade, segurança e conformidade das peças durante o transporte interno até à montagem, constitui um investimento relacionado com a diversificação da produção e o aumento da capacidade produtiva da empresa, e enquadra-se igualmente no âmbito de aplicação do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Decisão Arbitral

Acordam em tribunal arbitral

I - Relatório

1. A...– SGPS, S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na ..., ...-..., ..., na qualidade de sociedade dominante de grupo sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20

1.

de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de autoliquidação de IRC do grupo de sociedades e do ato de autoliquidação de IRC da sociedade dominada B..., S.A., titular de identificação de pessoa coletiva ..., referentes ao período de tributação de 2018, e, bem assim, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Na declaração Modelo 22 da B... apresentada em substituição da declaração Modelo 22 originária, relativamente ao período de tributação de 2018, não foi considerado corretamente o benefício fiscal relativo ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), não tendo sido incluído qualquer montante quanto ao RFAI, quando deveria ter sido indicado, a título de crédito fiscal o montante € 325.711,73, resultante da contabilização de investimento considerado relevante para esse efeito, no valor total de € 2.178.706,30.

Tendo constatado esse lapso, a Requerente apresentou a reclamação graciosa que foi objeto de indeferimento.

Em 2018, a B... realizou um conjunto de investimentos, no valor global de € 2.178.706,30, que foram concretizados, em particular, nos seguintes *itens* de investimento: 1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas, no valor de € 574.057,44; 1.3. Equipamento produtivo/ Equipamento Básico, no valor de € 1.422.886,11; 1.5. Equipamento de transporte, no valor de € 46.721,48; Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva, no valor de € 135.041,27.

Na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente, no presente pedido arbitral, entende ser de manter a discordância em relação aos seguintes investimentos, no valor total de € 1.761.387,81: 1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas”, no valor de € 342.483,95; 1.3. Equipamento Produtivo/ Equipamento Básico”, no valor de € 1.365.789,87; 1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva”, no valor de € 53.113,99.

No que respeita aos investimentos mencionados no ponto 1.2 (Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos às instalações fabris ou atividades administrativas), não está em causa uma remodelação, mas sim a construção de um espaço totalmente novo em *open space* que se encontra afeto a serviços diretamente ligados à produção, tais como os departamentos de qualidade, logística, compras, engenharia, investigação e desenvolvimento e comercial, como tal elegível para o benefício fiscal.

Quanto aos investimentos constantes do ponto 1.3., com a designação de “equipamento produtivo/equipamento básico”, que incluem os moldes, mas abrangem duas das rubricas do ponto 1.6. (“Mão presa tampa lateral KTM 270” e “Tp. Cx.fl+p.nr.ktm sfx 2019”), trata-se de aplicações relevantes no âmbito de um “investimento inicial”, igualmente elegível para o RFAI.

No contexto da indústria transformadora de plásticos, a necessidade de aquisição de um novo molde surge quando a empresa se propõe a lançar um novo produto no mercado, e não porque um molde usado necessita de ser substituído por obsolescência ou avaria técnica.

A empresa não pode deixar de encarar os moldes como meios produtivos essenciais ao crescimento da sua atividade e ao fabrico de novos produtos imprescindíveis à evolução do seu portefólio e à sua afirmação no mercado, além de que a aquisição dos moldes possibilitou à B... introduzir inovações tecnológicas significativas ao nível do seu catálogo de produtos, capacitando-se para a diversificação da produção, mediante o lançamento de um conjunto de novos produtos no mercado.

As considerações feitas a respeito dos moldes devem ser aplicáveis *mutatis mutandis* às despesas incorridas pela Requerente no âmbito da rubrica “Outros ativos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva”, mais concretamente à “Mão presa tampa lateral KTM 270” e “Tp. Cx.fl+p.nr.ktm sfx 2019”, as quais visaram suportar ou complementar a logística industrial e os equipamentos periféricos ao processo produtivo.

Aqueles ativos foram adquiridos pela Requerente para serem afetos à exploração da empresa, e ainda que se trate de equipamentos complementares, eles inserem-se no âmbito do projeto de investimento delineado como um todo complexo, capaz de potenciar o aumento da capacidade produtiva.

Quanto aos ativos identificados com a designação de “Contentores plástico”, a sua elegibilidade para efeitos de RFAI mostra-se justificada por se tratarem de bens relacionados com o aumento da capacidade de deslocação de peças internamente, evitando assim a utilização de caixas de papelão. Em todo o caso, não ocorreu uma mera “substituição de caixas de papelão por caixas de plástico” já que houve o propósito de dar resposta a um novo projeto de cadeiras Auto da HTS, que tinham uma dimensão superior às caixas de cartão que a Requerente dispunha.

Os investimentos a que se refere o ponto 1.6, com a designação de “Outros ativos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva”, que incluem o material de escritório, identificado como “Secretária Ângulo Altamira”, não podem ser qualificados como simples despesa de mobiliário, dado que foram adquiridos para equipar o novo espaço que se encontra afeto a serviços relacionados com a produção, e que, do mesmo modo, devem ser considerados elegíveis para efeitos de RFAI.

Conclui no sentido da procedência do pedido arbitral.

Na resposta, a Autoridade Tributária refere, em síntese, o seguinte.

A Requerente afirma que a B... realizou, em 2018, um conjunto de investimentos passíveis de serem enquadrados no RFAI, no valor global de € 2.178.706,30, concretizados nos seguintes itens de investimento: (a) contratação de trabalhos de construção civil conexos com a instalação de sistemas de aquecimento, ventilação e ar condicionado (AVAC), de postos de transformação e de infraestruturas elétricas, remodelação e ampliação de escritórios e execução/ampliação de postos de trabalho e cais de carga, no valor de € 574.057,44; (b) aquisição de novos moldes de injeção de plástico para a conceção e introdução de novos produtos e/ou acessórios no mercado, no valor de € 1.422.886,11; (c) aquisição de equipamentos e porta-paletes, no valor de € 46.721,48; (d) aquisição de equipamento logístico (contentores, estantes de palatização), laboratorial (balanças) e informático (impressores, servidores), no valor de € 135.041,27.

Para a caracterização desses investimentos como relevantes para efeito de RFAI torna-se necessário que represente um “investimento inicial”, tal como definido na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, aí se incluindo “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”.

No que se refere ao investimento em edifícios (construção, aquisição, reparação e ampliação), o investimento traduziu-se na construção de um espaço novo ao qual estão afetos serviços administrativos, tais como os departamentos de qualidade, logística, compras, engenharia, investigação e desenvolvimento comercial, que serve de suporte a toda a atividade comercial da empresa, e, por conseguinte, não corresponde a um incremento da capacidade instalada da empresa, nem a um aumento real da capacidade produtiva empresa, e não pode considerar-se como uma aplicação relevante para efeitos do RFAI.

No caso dos investimentos em moldes, embora se possa reconhecer que não se destinaram a substituir os moldes antigos que estavam em utilização, não é possível concluir que tenham gerado um aumento da capacidade instalada do estabelecimento, ou que tenham permitido a criação de novos produtos de modo a implicarem uma diversificação da produção, visto que o que está em causa são meras atualizações ou adaptações dos produtos já comercializados em função de novas tendências do mercado.

No tocante aos investimentos em contentores plásticos, no montante total de € 45.738,00, os mesmos também serão de desconsiderar para efeito de elegibilidade do RFAI. Mesmo admitindo que os novos contentores não correspondem meramente à substituição de caixas de papelão por caixas de plástico, a sua aquisição não é nada mais do que um investimento de natureza meramente logística, que, podendo contribuir para ganhos de eficiência ou aumento da produtividade, não representa, em termos objetivos, um acréscimo da capacidade produtiva da empresa.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, houve lugar à inquirição de testemunhas, em 3 de dezembro de 2025.

Por requerimento de 9 de dezembro de 2025, a Requerente prescindiu da produção de prova pericial e por inspeção requerida no pedido arbitral.

Seguiu-se a apresentação de alegações escritas por prazo simultâneo.

Em alegações, as partes procuraram fixar a matéria de facto considerada como assente e, no mais, mantiveram as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 11 de junho de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades nem foram suscitadas exceções.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado, em sede de IRC, de acordo com o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS).

5.

- B) À data dos factos, o grupo era constituído pelas seguintes sociedades dominadas:
- B..., S.A. (“B...”), titular do NIPC..., que se dedica à produção, marca e comercialização de produtos e acessórios plásticos para veículos de duas rodas;
- C..., S.A. (“C...”), titular do NIPC..., que se dedica à transformação e injeção de materiais plásticos;
- D..., Lda. (“D...”), titular do NIPC..., que se dedica ao fabrico e ao desenvolvimento de moldes para o Grupo E...;
- F..., Lda. (“F...”), titular do NIPC ..., que se dedica à compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim; administração, locação, construção e reparação de bens imóveis próprios ou de terceiros e demais atividades conexas.
- C) Por referência ao exercício de 2018, a B... apresentou, em 28 de agosto de 2020, a declaração Modelo 22, em substituição da declaração Modelo 22 originária, e a Requerente, na qualidade de sociedade dominante, apresentou, em 28 de junho de 2019, a declaração Modelo 22 do grupo (documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).
- D) Nos termos das referidas declarações, a Requerente não preencheu os campos referentes ao benefício fiscal RFAI (documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).
- E) A Requerente apresentou a reclamação graciosa contra o ato de autoliquidação de IRC de 2018 do grupo de sociedades e contra o ato de autoliquidação de IRC de 2018 da sociedade dominada B..., S.A. (documento n.º 3 junto ao pedido arbitral).
- F) Por ofício de 11 de novembro de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de decisão a proferir no procedimento de reclamação graciosa, para efeito de exercer o direito de audição prévia (documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).
- G) Por ofício de 27 de dezembro de 2024, a Requerente foi notificada, por carta registada, do despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa, praticado pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças ao abrigo de subdelegação de competências.
- H) O deferimento parcial da reclamação graciosa teve por base a informação dos serviços, que aqui se dá como reproduzida, que, na parte que mais releva, consignou o seguinte:

3.4. ANÁLISE DO INVESTIMENTO PARA EFEITOS DE RFAI

- O investimento considerado relevante pela PP para efeitos de RFAI consubstanciou-se na contabilização da aquisição, no período de tributação de 2018, de ativos fixos tangíveis (AFT) afetos a exploração da empresa, identificados no dossier de enquadramento do seguinte modo:

Ativos Fixos Tangíveis (AFT)	Valor
1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas	574.057,44
1.3. Equipamento produtivo – Equipamento Básico	1,422.886,11
1.5. Equipamento de transporte	46.721,48
1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associado à atividade produtiva	135.041,27

Total	2.178.706,30
-------	--------------

- Os documentos de suporte dessas aquisições, no total de 469 (denominados pela entidade como "comprovantes"), estão discriminados numa listagem incluída no referido dossier (junta em anexo 1 ao projeto de decisão).
- A análise do investimento teve como base essa listagem e a verificação de todos os documentos de suporte, que foram fornecidos em suporte digital pela reclamante, no âmbito deste procedimento.

3.4.1. Investimentos (AFT) relativos a “1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas”

- As aquisições de bens e serviços consideradas pela entidade como investimento relevante no item “1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas” totalizam 574.057,44€ e estão suportadas em 105 faturas (“comprovantes”) contabilizadas, de acordo com a listagem de investimentos, como AFT nas contas SNC “432- Edifícios e outras construções” e “4532-AFT em curso - Edifícios e outras construções”.
- Não obstante a referência a essa contabilização como AFT, nem a listagem do dossier fiscal nem cada um dos documentos identificam quais os ativos em causa que foram considerados como “investimento relevante” para efeitos de RFAI. Na realidade, são apresentados como aquisições de bens e serviços dispersas, com designações desde “diversos materiais”, “fornecimento e instalação elétrica” ou “reparação em argamassa”, entre outras, não sendo assim possível aferir sobre a classificação das mesmas como “investimento inicial” para efeitos de RFAI.
- Assim sendo, foram necessários esclarecimentos adicionais, que foram prestados pela PP, na pessoa da sua diretora financeira Ana Coutinho, tendo esta identificado os AFT a que respeitavam os 105 “comprovantes” em causa, conforme o quadro infra:

Nr.	Bem / N.º da ficha do Ativo Fixo Tangível (AFT)	Descrição	Valor elegível RFAI	Dotação RFAI
1	1000000971	Remodelação edifício – refeitório/balneários	5.580,22	1.395,06
2	1000001036	Gerador 44 kVa; quadro Inversor Rede; Transo, montagem e inst.	10.0921,64	2.730,41
3	1000000577 ao 581	Posto de trabalho L09_01 ao 04	3.759,34	939,84
4	1000000754	Remodelação edifício área produção e administrativa	395.469,69	45.791,29
5	1000001035	Execução de 1 cais de carga – Centro Logístico Moto	47.823,05	11.955,76
6	1000001308	Edifício A...	510,50	127,63
7	1000000964	Pavilhão ...	6.680,00	1.670,00
	SUBTOTAL		470.744,44	64.609,99
8	Docs. 282 e 286	Gasto levado à 6226	1.313,00	328,25
9	Doc. 287	AFT desreconhecido – anulado por Nota de Crédito	102.000,00	25.500,00
	TOTAL		574.057,44	90.438,24

4. Na sequência da identificação dos ativos em causa, foi esclarecido pela PP (cf. email em anexo 2, junta ao projeto de decisão) ter havido um erro em 3 documentos, não devendo ser considerados para efeitos de RFAI, uma vez que 2 deles (docs. 282 e 286) no total de 1.313,00€, haviam sido contabilizados como gastos (na conta 6226) e outro (Doc. 287), no valor de 102.000,00€, desreconhecido do ativo (por emissão de nota de crédito na totalidade e consequente anulação).
5. Também no que respeita ao AFT identificado no quadro anterior com o n.º 7 (“Pavilhão...”), que correspondia a 11 faturas emitidas pelo fornecedor “G... Ld.ª”, no total de 6.680,00€, relativas ao “aluguer de vigas de escoramento de cobertura do edifício”, veio a PP informar (através do email em anexo 3, junto ao projeto de decisão) que não pretendia manter como investimento elegível para efeitos de RFAI, uma vez que o imóvel em causa havia sido alienado em julho de 2019, no mesmo mês em que foram concluídas as obras, não tendo sido cumprido o prazo de manutenção previsto na al. c) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.
6. O AFT n.º 1 tem suporte documental em 3 faturas, no valor total de **5.580,22€** (docs. 284, 285 e 286), e refere-se a obras de remodelação do refeitório e dos balneários do edifício principal da PP (no lugar de ... - ... - ...). Estas aquisições de bens e serviços não são consideradas aplicações relevantes para efeitos de RFAI por se tratarem de equipamentos sociais (refeitório e balneários), nos termos do ponto v) da al. a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI.
7. No caso do AFT n.º 4 (Bem 1000000754), com a descrição de “remodelação do edifício área produção e administrativa - obras diversas”, verifica-se que corresponde a 72 faturas emitidas por diversos fornecedores, no total de 395.469,69€, relativas a trabalhos efetuados no edifício principal da PP. Analisados esses documentos e os esclarecimentos prestados pela empresa, verificou-se que os trabalhos não correspondem a um “projeto de investimento” efetuado nesse imóvel, mas a diversas alterações e remodelações, conforme consta do seguinte quadro-resumo:

Descrição de bens	Fornecedores
Fornecimento e montagem sistema AVAC	H...
Fornecimento e montagem mezzanine OpenSpace	I...; J...
Fornecimento e montagem – gabinetes do OpenSpace, WC, sala de Reunião	K...; L...
Fachada – Fornecimento e colocação de caixilharia, laminas e sombreamento, vidros, revestimento em painéis e de pilares, padieiras e vigas metálicas	M...
Serviços e materiais para WC OpenSpace	N...
Fornecimento e montagem de material diversos OpenSpace (armários, divisórias...)	O...
Fornecimento e instalação ITED e Fornecimento e instalação elétrica (OpenSpace, área linhas de montagem, armazéns)	P...

8. De acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7, os dispêndios em reparações ou na manutenção de ativos fixos tangíveis efetuados para restaurar ou manter os benefícios económicos futuros que uma entidade pode esperar do nível do desempenho do bem são geralmente reconhecidos como gastos quando incorridos (e não como AFT). Para além disso, ainda que algumas destas aquisições fossem passíveis de ser reconhecidas como AFT (se configurassem benfeitorias ou grandes reparações que resultassem num acréscimo de benefícios económicos futuros), não correspondem a qualquer uma das 4 tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC para integrarem o conceito de “investimento inicial” para efeitos de RFAI, designadamente a invocada pela PP (“diversificação da produção de um

estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento”) ou o “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”. Acresce ainda que a aquisição destes bens e serviços diversos, desde o “sistema de ar condicionado”, “divisória”, “armários”, “materiais para WC” ou “substituição da cobertura em fibrocimento” não constituem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho, nos termos da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

9. Assim sendo, o montante total de 395.469,69€ registado como AFT “Remodelação edifício área produção e administrativa” não deve ser considerado como investimento elegível para efeitos de RFAI.
10. No que respeita ao AFT n.º 6, com a descrição de “Edifício A...”, foi considerado como aquisição relevante para efeitos de RFAI, no ano de 2018, apenas 1 fatura (doc. 188), no valor de 510,50€, relativo a “reparações com argamassa epoxy - 47 kg e 4 horas de mão-de-obra”. Esta despesa não cumpre os requisitos para, de acordo com a referida NCRF 7, ser reconhecida com AFT, devendo ter sido relevada como gasto do período de tributação, razão pela qual não deve ser considerada para efeitos de RFAI, nos termos da al. a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI.
11. Em resultado do descrito e fundamentado, o valor das aquisições relevantes deve ser reduzido de 574.057,44€ para 62.504,03€, correspondendo aos AFT n.º 2 (“aquisição de um gerador junta do reservatório de água do grupo de incêndio PLS para colmatar possíveis falhas de energia”), n.º 3 (“criação de 4 postos de trabalho da linha de montagem com denominação L09”) e n.º 5 (“Execução de um cais de carga no Centro Logístico Moto”).

3.4.2. Investimentos (AFT) relativos a “1.3. Equipamento produtivo - equipamento básico”

1. As aquisições classificadas como “1.3. Equipamento produtivo - equipamento básico”, que a PP considerou elegíveis para efeitos de RFAI ascenderam a **1.422.886,11€** e correspondem a 349 documentos contabilizados como AFT nas contas SNC 433- Equipamento básico 4533- AFT em curso - equipamento básico.
2. Mais uma vez, dada a quantidade, a diversidade e a heterogeneidade dos documentos em causa, foram necessários esclarecimentos adicionais, tendo a responsável da empresa fornecido mais uma listagem com a identificação e a descrição dos AFT que correspondiam a cada uma das faturas.
3. Foram novamente identificados erros na listagem, havendo 6 documentos (docs. n.ºs 167, 187, 212, 222, 247 e 267), no total de **10.934,24€**, que foram reconhecidos como gastos (e não como AFT), não podendo assim ser considerados como investimento elegível para efeitos de RFAI.
4. Os restantes documentos correspondiam na sua grande maioria a aquisição de moldes, conforme o quadro seguinte, elaborado a partir da informação disponibilizada pela PP.

AFT – Equipamento Básico	Financiamento PT2020		Valor Elegível RFAI	Dotação RFAI
	Não	Sim		
Moldes	666.652,17	676.268,70	1.342.920,87	169.841,51
Outros Equipamentos	69.031,00		69.031,00	17.257,75
Docs. Reconhecidos como gastos	10.934,24		10.934,24	2.733,56
Total	746.617,41	676.268,70	1.422.886,11	189.322,82

5. Os moldes adquiridos pela PP tinham como objetivo a produção de acessórios de plástico para viaturas de 2 rodas (motociclos e bicicletas), i.e., exatamente os mesmos bens que vem sendo comercializados por essa entidade até à data. Não se verifica assim o enquadramento deste

- investimento na tipologia de “diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento”.
6. De igual modo, comprovou-se, através da análise dos mapas de depreciações e amortizações da relação dos ativos fixos tangíveis da PP e da visita às suas instalações, que esta entidade não dispunha de meios técnicos (máquinas de injeção) para a produção dos acessórios plástico, através da utilização dessas ferramentas (moldes), não se podendo assim enquadrar a aquisições dos mesmos na tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, nem tão-pouco, em qualquer uma das outras duas tipologias (“criação de um novo estabelecimento” e “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente”).
 7. Acresce ainda que, sendo os moldes utilizados noutras empresas para a produção dos bens transacionados pela PP (e não nas suas instalações), o investimento nos mesmos não proporciona criação de postos de trabalho nessa entidade, mas, quando muito, nas empresas que de facto utilizam os moldes e produzem as peças.
 8. Nestes termos, as aquisições de moldes pela PP não podem ser consideradas investimento relevante para efeitos de RFAI, de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 (e alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC) e na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.
 9. Os “outros equipamentos”, classificados no item 1.3., estão suportados em 10 documentos, conforme a listagem seguinte:

Doc	N.º Ativo	Descrição	Valor elegível RFAI
18	1000000562	Paquímetro Digital 150mm	83,00
19	1000001070	Máquina de soldar sacos Carina 600 + cavalete	650,00
20	1000000564	Porta paletes 2,5 Ton	190,00
33	1000000576	Máquina de Cravar Bases Groovy	5.631,00
35	1000000570	210 Contentores plásticos 1200x800x780	22.869,00
89	1000000602	Gerador 30KV PRO 265volts negative p/ equipamento estático	2.830,00
204	1000000667	Apafusadora 0,1-0,5Num	4.1280,00
210	1000000670	Injetora marca BATTENFELD BA	26.000,00
233	1000000702	Refrigerador Sire SHS600	5.000,00
255	1000001020	Suporte e sistema de cravação automático	1.650,00
Total 1.3 Outros Equipamentos			69.031,00

10. Relativamente à aquisição de 210 contentores plásticos (doc. 35), no valor de **22.869,00€**, a sua elegibilidade para efeitos de RFAI foi justificada pela PP por se tratarem de bens relacionados com o “aumento da capacidade de deslocação de peças internamente, evitando assim a utilização de caixas de papelão”. Assim sendo, tratando-se de substituição de caixas de papelão por caixas de plástico, essa aquisição não reúne os requisitos para ser considerado investimento inicial para efeitos de RFAI, por não se enquadrar em qualquer uma das tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, nem proporcionar a criação de postos de trabalho, nos termos da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.
11. Verificou-se também que os documentos n.ºs 210 (máquina “Battenfeld”) e 233 (refrigerador), nos respeitavam a ativos não adquiridos em estado de nova. Este facto foi confirmado na visita às instalações e pelo email posteriormente remetido pela empresa (cf. **anexo 4**, junto ao projeto de decisão), não podendo estes ativos, no valor total de **31.000,00€** (26.000,00€ + 5.000,00€), ser considerados aquisições relevantes para efeitos de RFAI, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI.

12. Face ao exposto, o valor das aquisições relevantes classificadas no item “1.3. Equipamento produtivo - equipamento básico”, deve ser reduzido em 1.407.724,11€, passando de 1.422.886,11€ para **15.162,00€**.

AFT – Equipamento Básico	Valor considerado RFAI (A)	Correção (B)	Valor corrigido RFAI (C)=(A)-(B)
Moldes	1.342.920,87	1.342.920,87	0,00
Outros Equipamentos	69.031,00	53.869,00	15.162,00
Docs. Reconhecidos com gastos	10.934,24	10.934,24	0,00
Total	1.422.886,11	1.407.724,11	15.162,00

3.4.3. Investimentos (AFT) relativos a “1.5. Equipamento de transporte” e “1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva”

- O investimento considerado pela PP como elegível para efeitos de RFAI nos itens “1.5. Equipamentos de Transporte” e “1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados a atividade produtiva” ascendeu a **46.721,48€** e **135.041,27€**, respetivamente, correspondendo ao benefício fiscal potencial em IRC (dotação) de **11.680,37€** e **33.760,32€** (25% do valor das aquisições relevantes).
- De acordo com a informação fornecida pela PP, estas aquisições estão suportadas em 15 documentos (4 + 11), conforme o quadro infra:

Doc	N.º Ativo	Descrição	Valor elegível RFAI
51	1000000563	Empilhador TX3	17.926,78
78	1000000584	Empilhador – Marca UNICARRIERS; modelo UMS-160	27.990,00
86	1000000599 a 601	Porta paletes	614,70
205	1000000668	Porta paletes de 2.5 Ton.	190,00
Total 1.5. Equipamentos de Transporte			46.721,48

75	1000000582	UPS Lanpro – Unidade de Alimentação Ininter	14.929,27
76	1000000754	Estantes paletização CLM	60.200,00
88	1MLD000538	Mão presa tampa lateral KTM 270	1.275,24
98	1000000620	Contentores plástico 1200x800x780	22.869,00
118	1000000631 a 639	Secretária ÂNGULO ALTAMIRA	28.871,00
131	1000000627	Bicicleta Capri Berlin BC06MBBS	313,01
171	1000000648	Impressora de etiquetas TSC TA	475,00
241	10000007003	Balança Eletrónica Modelo TQ	190,00
262	1MLD000664	Tp. Cx.fl+nr.KTM SXF 2019	96,75
294	1000000554	Impressora B-EX6T3	1.820,00
295	1000000555	Impressora B-EX4T1	4.000,00
Total 1.6. Outros Ativos Fixos			135.045,27

- As aquisições tituladas pelos documentos 88 e 262, no valor total de **1.373,99€** (1.275,24€ + 98.75€) respeitavam a equipamento básico (moldes), não sendo por isso considerados como investimento elegível para efeitos de RFAI, conforme fundamentação anteriormente exposta, i.e., não correspondem a qualquer uma das tipologias para enquadramento como investimento inicial nem proporcionam a criação de postos de trabalho no estabelecimento da PP.

4. Relativamente à aquisição de 210 contentores plásticos (doc. 98), no valor de **22.869,00€**, repete-se a fundamentação apresentada no ponto 10 do subcapítulo anterior: a elegibilidade para efeitos de RFAI desta aquisição foi justificada pela PP por se tratar de bens relacionados com o “aumento da capacidade de deslocação de peças internamente, evitando assim a utilização de caixas de papelão”. Assim sendo, tratando-se de substituição de caixas de papelão por caixas de plástico, essa aquisição não reúne os requisitos para ser considerado investimento inicial para efeitos de RFAI, por não se enquadrar em qualquer uma das tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, nem proporcionar a criação de postos de trabalho, nos termos da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.
5. A aquisição de 9 secretárias para equipar o “open space” da área administrativa (doc. 118), no total de **28.871,00€**, também não pode ser considerada relevante para efeitos de RFAI, por se tratar de “mobiliário”, excluído nos termos do ponto v) da al. a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI.
6. Face ao exposto, o investimento relevante para efeitos de RFAI, correspondente ao item “1.6. outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados a atividade produtiva” deverá ser reduzido em **53.113,99€** (1.373,99€ + 22.869,00€ + 28.871,00€), passando de **135.041,27€** para **81.927,28€**.

4 – CONCLUSÃO PRÉVIA

1. Perante o exposto, verificando-se a existência de aquisições de bens e serviços efetuadas e contabilizadas pela participada da reclamante (PP) que não cumpriam com os requisitos para serem consideradas aplicações relevantes para efeitos de RFAI no ano de 2018, no total de 1.972.391,51€, mantendo-se como investimento ilegível o valor de **206.314,79€**, somos de PARECER que a petição em análise deve ser **parcialmente deferida**.

Ativos Fixos Tangíveis	Valor inicial (A)	Valor não elegível (B)	Valor elegível (C)=(A)-(B)
1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios (...)	574.057,44	511.553,41	62.504,03
1.3. Equipamento produtivo - Equipamento Básico	1.422.886,11	1.407.724,11	15.162,00
1.5. Equipamento de transporte	46.721,48	0,00	46.721,48
1.6. Outros ativos fixos tangíveis (...)	135.041,27	53.113,09	81.927,28

2. Nestes termos, deve ser reconhecido um benefício fiscal do RFAI (dotação), para o ano de 2018, determinado nos termos do art.º 23.º do CFI, de **51.578,70€** (25% x 206.314,79€).
- I) A B..., S.A. desenvolve as suas atividades ao abrigo dos seguintes Códigos de Atividade Económica: CAE Principal 30920 – “Fabricação de bicicletas e veículos para inválidos”, CAE Secundário 29320 - “Fabricação de outros componentes e acessórios para veículos a motor”, CAE Secundário 30910 - “Fabricação de motociclos” (CAE 30910), CAE Secundário 77400 - “Locação de propriedade intelectual e produtos semelhantes, excetuando obras protegidas por direitos de autor”, CAE Secundário 35123 - “Produção de eletricidade de origem solar”.
- J) No âmbito da reclamação graciosa, a Requerente considerou como elegíveis para efeitos do RFAI, no ano de 2018, investimentos no valor global de € 2.178.706,30 referentes aos seguintes itens:
 - 1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas, no valor de € 574.057,44: contratação de

trabalhos de construção civil conexos com a instalação de sistemas AVAC, de postos de transformação e de infraestruturas elétricas, remodelação e ampliação de escritórios e execução/ampliação de postos de trabalho e cais de carga;

1.3. Equipamento produtivo – Equipamento Básico, no valor de € 1.422.886,11: aquisição de novos moldes de injeção de plástico, cuja aquisição se destina à conceção e introdução de novos produtos e/ou acessórios no mercado;

1.5. Equipamento de transporte, no valor de € 46.721,48: aquisição de equipamentos e porta-paletes;

1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva, no valor de € 135.041,27: aquisição de equipamento logístico (contentores, estantes de paletização), laboratorial (balanças) e informático (impressores, servidores).

- K) Do montante global acima referenciado, € 892.641,01 correspondem a investimento cofinanciado no âmbito do Projeto de Inovação Produtiva – projeto 33130 – do PT2020, e € 1.286.065,29 a investimento não cofinanciado.
- L) O valor do crédito fiscal (dotação de RFAI) foi calculado em € 325.711,73, correspondendo a 25% do investimento não cofinanciado ($€ 321.516,32 = € 1.286,06529 \times 25\%$) e a do investimento cofinanciado ($€ 4.195,41 = 0,47\% \times € 892.641,01$).
- M) Ainda no âmbito desse procedimento, a Requerente disponibilizou o dossier relativo ao RFAI de 2018 que constitui o documento n.º 7 junto ao pedido arbitral e aqui se dá como reproduzido.
- N) O pedido arbitral deu entrada em 28 de março de 2025.

Factos não provados

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

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade dada como assente na prova testemunhal produzida em audiência, e ainda com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Os factos dados como assentes que não têm indicação de documento de prova devem entender-se como factos não controvertidos.

Matéria de direito

Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI)

Investimento inicial. Aumento de capacidade de estabelecimento já existente.

5. A Autoridade Tributária considerou não elegível, para efeito do Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI), o investimento realizado pela Requerente no período de tributação de 2018 por considerar, no âmbito do procedimento inspetivo, que não demonstrou os factos constitutivos do direito ao benefício fiscal invocado, visto que não comprovou a relação do investimento realizado com o aumento da capacidade do estabelecimento existente.

Na decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária igualmente defende que o investimento em equipamentos destinados ao armazenamento e escoamento de produtos acabados das várias unidades industriais da empresa, não se relaciona diretamente com o «aumento da capacidade de um estabelecimento existente», nem com o consignado na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que se reporta a investimentos iniciais, 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.

Num primeiro momento, a questão em debate é, pois, a de saber se o projeto de investimento realizado pela Requerente se encontra abrangido pelo regime fiscal de apoio ao investimento, para o que interessa começar por efetuar o necessário enquadramento jurídico da questão.

O Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, que aprovou o novo Código Fiscal do Investimento (CFI) e procedeu à revisão global dos regimes de benefícios ao investimento e à capitalização, teve em vista, como ressalta da nota preambular, adaptar o regime legal ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 e, por outro lado, reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas.

Referindo-se ao âmbito objetivo dos benefícios fiscais contratuais ao investimento público, o artigo 2.º, nos seus n.ºs 2 e 3, dispõe o seguinte:

2 - Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito setorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC:

- a) Indústria extrativa e indústria transformadora;
- b) Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;
- c) Atividades e serviços informáticos e conexos;
- d) Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;
- e) Atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica;
- f) Tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia;
- g) Defesa, ambiente, energia e telecomunicações;

h) Atividades de centros de serviços partilhados.

3 - Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior.

O CFI estabelece igualmente o Regime Fiscal do Investimento (RFAI), regulado nos artigos 22.º e seguintes, sendo que esse artigo 22.º, sob a epígrafe “Âmbito de aplicação e definições”, dispõe, no seu n.º 1, nos seguintes termos:

1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

Por seu lado, a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, em execução do disposto no n.º 3 do referido artigo 2.º do CFI, ostenta a seguinte redação:

Artigo 1.º

Enquadramento comunitário

Em conformidade com as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013 e com o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos sectores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.

Artigo 2.º

Âmbito setorial

Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior, as atividades económicas previstas no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, correspondem aos seguintes códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro:

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

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

O regime definido através do diploma regulamentar encontra-se justificado, no respetivo preâmbulo, pela “necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais, nomeadamente as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 27 de julho de 2013, e o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que aprovou o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014”, sendo em atenção ao direito europeu que “são também definidos na portaria os sectores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais”.

O normativo básico para a concessão do benefício fiscal é o artigo 2.º do CFI, que faz referência, como atividade económica elegível, à indústria transformadora. Como se observou no acórdão proferido no Processo n.º 545/2018-T, que abordou esta matéria, importa ter presente que o elenco de atividades constante daquele preceito legal não é exaustivo, visto que se limita a enunciar o conjunto de atividades económicas abrangidas pelos projetos de investimento a título meramente exemplificativo. Em todo o caso, como resulta do proémio desse artigo 2.º, a atividade económica elegível haverá de respeitar o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

Por outro lado, a elegibilidade dos projetos fica ainda dependente, em concreto, da especificação dos códigos de atividade económica (CAE), que o legislador remeteu para diploma regulamentar, especificação essa que igualmente haverá de ter em conta as restrições enunciadas no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, entre as quais se conta a não elegibilidade dos projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

O Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, estabelece a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, designadas por CAE, e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento, assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), e,

quando aplicável, das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR).

A Portaria n.º 297/2015, para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014 e do disposto no artigo 22.º do CFI, fornece as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC, e no artigo 2.º alínea d), dispõe nos seguintes termos:

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

Por outro lado, a referida alínea d) do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 reproduz, nos seus exatos termos, o que consta da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, para efeito do que se entende por “investimento inicial”.

6. Em todo este contexto, interessa definir as características dos investimentos realizados pela Requerente para determinar se poderá beneficiar do RFAI.

Como se encontra demonstrado, a B..., S.A. desenvolve as suas atividades, designadamente, ao abrigo dos CAE 30920 “Fabricação de bicicletas e veículos para inválidos”, 29320 “Fabricação de outros componentes e acessórios para veículos a motor” e 30910 “Fabricação de motociclos”, e enquadra-se na indústria transformadora conforme o disposto no artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Portaria n.º 282/2014, que inclui as divisões 10 a 33.

A Requerente considerou como elegíveis para efeitos do RFAI, no ano de 2018, investimentos realizados pela sociedade dominada B..., S.A, no valor global de € 2.178.706,30 que se referem a três diferentes itens: “Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas”, no valor de € 574.057,44; “Equipamento produtivo/equipamento básico”, no valor de € 1.422.886,11; “Equipamento de transporte”, no valor de € 46.721,48, e “Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva”, no valor de € 135.041,27.

Entretanto, a Requerente, no que se refere ao item “Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios” desconsiderou o investimento que havia sido contabilizado como gastos na conta 6226, no valor de € 1.313,00, e um outro que foi desreconhecido do ativo por nota crédito, no valor de € 102.000,00, e ainda as facturas referentes ao “Pavilhão Arouca”, no total de € 6.680,00.

Por outro lado, no âmbito da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária afastou como aplicações relevantes para efeitos do RFAI, as obras de remodelação do refeitório e dos balneários do edifício principal, no valor total de € 5.580,22, por considerar tratar-se de equipamentos sociais, nos termos do disposto do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea iv), do CFI, e, bem assim, a "remodelação do edifício área produção e administrativa – obras diversas», no valor de € 395.469,69€, por considerar que os trabalhos não correspondem a um "projeto de investimento", mas a alterações e remodelações do imóvel.

E, desse modo, o valor das aquisições relevantes foi reduzido de € 574.057,44 para € 62.504,03, correspondendo aos seguintes ativos fixos tangíveis: "aquisição de um gerador junto do reservatório de água do grupo de incêndio PLS para colmatar possíveis falhas de energia"; "criação de 4 postos de trabalho da linha de montagem com denominação L09" e "execução de um cais de carga no Centro Logístico Moto" (cfr. informação transcrita na alínea H) da matéria de facto, que serviu de base ao deferimento parcial da reclamação graciosa).

Entretanto, quanto ao item “Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios”, ficou demonstrado através da prova testemunhal produzida que a B... realizou um investimento contabilisticamente registado como “Remodelação edifício área de produção e administrativa”, mas que corresponde, na prática, à construção de um espaço novo em *open space*, anteriormente inexistente, e que resultou da necessidade criar uma nova área operacional para acomodar colaboradores e serviços e onde passaram a funcionar os departamentos de engenharia, qualidade, inovação, logística, vendas, *marketing* e sistemas de informação. Sendo que essa construção é também a decorrência do aumento do número de projetos e do aumento da produção (cfr. depoimentos de Q... , R... e S...).

À luz desta factualidade, parece claro que a edificação construída pela B... se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, visto que se trata de um investimento inicial relacionado com o aumento da capacidade do estabelecimento já existente, preenchendo todos os requisitos que constam do artigo 22.º, n.º 1, do CIF e do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015.

Assim sendo, ao valor considerado elegível para efeitos do RFAI há a acrescer o montante de € 395.469,69 referente à construção de edifício relativo a atividades administrativas, mantendo-se excluído do benefício fiscal o investimento respeitante a obras de remodelação do refeitório e dos balneários do edifício principal, no valor total de € 5.580,22, relativamente ao qual não foi efetuada qualquer prova da sua elegibilidade.

7. Uma outra questão que se coloca diz respeito aos investimentos relativos a “Equipamento produtivo/equipamento básico”, que a B... considerou elegíveis para efeitos de RFAI, no montante de € 1.422.886,11, abrangendo moldes, outros equipamentos e documentos reconhecidos como gastos.

Na reclamação graciosa, a Autoridade Tributária desconsiderou como investimento elegível o montante de € 10.934,24, que respeita a documentos reconhecidos como gastos, e não como ativos fixos tangíveis.

No que se refere aos moldes adquiridos pela B..., entendeu a Autoridade Tributária que não podem ser considerados como investimento relevante para efeitos de RFAI, de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pelas seguintes ordens de razões:

Os moldes tinham como objetivo a produção de acessórios de plástico para viaturas de 2 rodas (motociclos e bicicletas), que são exatamente os mesmos bens que vêm sendo comercializados pela empresa, pelo que não se verifica assim o enquadramento deste investimento na tipologia de "diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento".

De igual modo, verificou-se, através da análise dos mapas de depreciações e amortizações, da relação dos ativos fixos tangíveis e da visita às instalações, que a empresa não dispunha de máquinas de injeção para a produção dos acessórios plásticos, através da utilização dos moldes, não sendo possível enquadrar a aquisição dos moldes na tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", nem tão-pouco, em qualquer uma das outras duas tipologias ("criação de um novo estabelecimento" e "alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente").

Acresce ainda que, sendo os moldes utilizados noutras empresas para a produção dos bens transacionados pela B... (e não nas suas instalações), o investimento nos mesmos não proporciona a criação de postos de trabalho nessa entidade, mas, quando muito, nas empresas que de facto utilizam os moldes e produzem as peças.

Relativamente a “Outros equipamentos”, no montante total de € 69.031,00, a Autoridade Tributária refere que a elegibilidade para efeitos de RFAI da aquisição de contentores plásticos, no valor de € 22.869,00, foi justificada pela empresa por se tratar de bens relacionados com o "aumento da capacidade de deslocação de peças internamente, evitando assim a utilização de caixas de papelão”. Assim sendo, tratando-se de substituição de caixas de papelão por caixas de plástico, essa aquisição não reúne os requisitos para ser considerado investimento inicial para efeitos de RFAI, por não se enquadrar em qualquer uma das tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, nem proporcionar a criação de postos de trabalho, nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Verificou-se também que máquina "Battenfeld" e o “Refrigerador”, não foram adquiridos em estado de novo, não podendo estes ativos, no valor total de € 31.000,00 (€ 26.000,00 + € 5.000,00), ser considerados aquisições relevantes para efeitos de RFAI, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

De onde resultou que as aquisições relevantes respeitantes a “moldes”, “outros equipamentos” e “documentos reconhecidos como gastos”, enquadrados no “Equipamento produtivo/equipamento básico”, com o valor de € 1.422.886,11 ficou reduzido a € 15.162,00.

Quanto a esta matéria, através da produção de prova testemunhal, veio a concluir-se que a B... adquire novos moldes todos os anos, em execução do seu plano de projetos plurianual, associado a novos produtos e que os moldes não são substituídos por desgaste ou deterioração, deixando de ser utilizados apenas quando o próprio produto a que se destinam deixa de ser produzido. E, desse modo, os moldes existentes continuaram a ser utilizados enquanto os produtos se mantiveram no mercado (cfr. depoimentos de Q... e R...).

A criação de novos moldes é essencial para produzir um produto novo, não sendo possível reutilizar moldes já existentes, e, desse modo, o investimento em novos moldes assegura o crescimento da capacidade produtiva e a diversificação da produção (cfr. depoimento de R...).

Os moldes são sempre da propriedade da A..., e, embora a empresa não disponha de máquina de injeção, subcontrata essa operação a terceiros (cfr. depoimento de Q...).

A testemunha S..., enquanto fornecedor externo de serviços de injeção de plásticos, confirmou que utiliza exclusivamente moldes fornecidos pela B..., seguindo instruções específicas quanto à matéria-prima, parâmetros técnicos e requisitos de qualidade definidos pela B... . Acrescentou ainda que a sua empresa se limita a prestar serviços de injeção, não desenvolvendo produtos próprios.

No que se refere à aquisição de contentores plásticos, que se encontram enquadrados em “Outros equipamentos”, as testemunhas Q... e R... confirmaram que os contentores foram necessários para um novo produto de cadeiras auto para crianças, com peças de grandes dimensões. E, por conseguinte, não se destinaram à substituição de contentores já existentes, mas a responder a uma necessidade técnica de um produto novo para garantir a qualidade, segurança e conformidade das peças durante o transporte interno até à montagem.

Em todo este contexto factual fica em evidência que os argumentos invocados pela Autoridade Tributária para desconsiderar os investimentos realizados pela B... relativamente ao “equipamento produtivo/equipamento básico” não têm fundamento.

Em primeiro lugar, a aquisição de moldes com o objetivo de produção de acessórios de plástico para motociclos e bicicletas, que já vinham a ser comercializados pela empresa, não significa que o investimento se não enquadre no tipo de “diversificação da produção do estabelecimento”.

Como resulta da matéria dada como assente com base na prova testemunhal, a B... adquire novos moldes para produzir um produto novo, não sendo possível reutilizar, para o efeito, moldes já existentes. E, desse modo, o investimento é, em si mesmo, indiciário de uma diversificação da produção.

Por outro lado, é irrelevante que a empresa não disponha de máquinas de injeção para a produção de acessórios plásticos, uma vez que, como resulta da matéria de facto, a empresa externalizou essa operação através de subcontratação, e, por conseguinte, a aquisição dos moldes, na medida em que originam novos produtos, relevam para a diversificação da produção e o aumento da capacidade produtiva da empresa.

A externalização da operação da injeção do plástico nos moldes, não invalida que o desenvolvimento dos novos produtos seja realizado pela B..., e não há nenhuma razão para considerar que a introdução de novos produtos no mercado, como decorrência necessária do investimento, não possa determinar o aumento de postos de trabalho.

No que respeita à aquisição de contentores plásticos, que se encontram incluídos em “Outros equipamentos”, a prova testemunhal produzida aponta no sentido de que a aquisição dos contentores se destinou a dar resposta a um novo projeto de cadeiras Auto da HTS, cujas dimensões e características não eram compatíveis com as caixas de cartão anteriormente utilizadas, e que não houve qualquer substituição de contentores, mas a aquisição de novos contentores para responder a uma necessidade técnica de um produto novo.

Uma vez que os novos contentores estão associados a uma necessidade específica resultante de um novo produto, não pode deixar de entender-se que o investimento está relacionado com a diversificação da produção e o aumento da capacidade produtiva da empresa.

Deste modo, ao valor considerado elegível pela Autoridade Tributária para efeitos do RFAI há a acrescer o montante de € 1.342.920,87, referente à aquisição de moldes, bem como o montante de € 22.869,00, respeitante a contentores plásticos, mantendo-se excluído do benefício fiscal o investimento respeitante à injetora "Battenfeld BA" e o “Refrigerador Sire SHS600”, no valor total de € 31.000,00, relativamente ao qual não foi efetuada qualquer prova da sua elegibilidade.

8. Resta considerar os investimentos relativos a “Equipamento de transporte”, no montante de € 46.721,48, e “Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva”, no montante de € 135.041,27.

A Autoridade Tributária, no âmbito da reclamação graciosa, não efetua qualquer correção quanto aos “Equipamentos de transporte”, que incluíam empilhadores e porta-paletes, e, por conseguinte, estes ativos não se incluem no objeto do processo. Quanto a “Outros ativos tangíveis”, entende que as aquisições, tituladas pelos documentos 88 e 262 referentes a “Mão presa tampa lateral KTM”, no valor € 1.275,24, e “Tp.cx.fl+p.nr.KTM SXF 2019, no valor de € 98,75, no total de € 1.373.99, dizem respeito a “moldes”, incluídos no “Equipamento básico”, que não foram considerados como investimento elegível para efeitos de RFAI, conforme os fundamentos já avançados quanto a essa espécie de ativos no ponto 3. do

subcapítulo 3.4.3. da informação dos serviços que serve de base ao deferimento parcial da reclamação graciosa (cfr. *supra* ponto 7.).

Relativamente à aquisição de 210 contentores plásticos (doc. 98), no valor de € 22.869,00, a Administração repete a fundamentação apresentada no ponto 10 do subcapítulo 3.4.2., desconsiderando a elegibilidade dessa aquisição para efeitos de RFAI por se tratar da mera substituição de caixas de cartão por caixas de plástico, que, em seu entender, não reúne os requisitos de um investimento inicial.

No tocante à aquisição de 9 secretárias para equipar o *open space* da área administrativa (secretária Ângulo Altamira - doc. 118), no total de € 28.871,00, também não foi considerada relevante para efeitos de RFAI, por se tratar de "mobiliário", como tal excluído nos termos do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea iv), do CFI.

Em resumo, a Autoridade Tributária, em sede de reclamação graciosa e quanto aos investimentos realizados a título de “Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva”, reduziu o investimento relevante em € 53.113,99 (€ 1.373,99 + € 22.869,00 + € 28.871,00), passando de € 135.041,27 para € 81.927,28.

Conforme a prova testemunhal produzida em audiência, a B... adquiriu os ativos identificados como “Mão presa tampa lateral KTM 270” e “Tp. Cx.fl+p.nr.ktm sfx 2019”, no valor total de € 1.373,99 (€ 1.276,24 + € 98,75), dentro da mesma lógica a que obedeceu a aquisição dos moldes, na medida em que essas ferramentas são desenvolvidas e adquiridas exclusivamente quando existe uma aplicação concreta e específica para determinado produto, desempenhando uma função produtiva individualizada, sendo aplicáveis, por identidade de razão, as mesmas considerações que justificam a elegibilidade dos moldes para efeito do RFAI (cfr. depoimento de Q...).

Como se deixou referido, em 2018, a B... adquiriu 210 contentores plásticos, com as dimensões 1200x800x780, no valor de € 22.869,00, identificados no doc. n.º 35, e que se encontram incluídos em “Outros equipamentos” no âmbito dos investimentos relativos ao “Equipamento básico”, mas adquiriu também a mesma quantidade de contentores plásticos, com as mesmas dimensões, e no mesmo valor de € 22.869,00, identificados no doc. n.º 98, que são referenciados nos investimentos relativos ao “Equipamento de transporte”.

Em qualquer dos casos, os contentores adquiridos no total de 420, visaram a mesma finalidade de dar resposta a um novo projeto de cadeiras Auto da HTS, cujas dimensões não eram compatíveis com as caixas de cartão anteriormente utilizadas, pelo que o investimento está relacionado com a diversificação da produção e o aumento da capacidade produtiva da empresa, não havendo motivo que justifique a sua ineligibilidade para o benefício fiscal.

No que se refere às despesas relacionadas com secretárias e mesas, descritas como “Outros ativos fixos”, sob a designação de “Secretária Ângulo Altamira”, no valor de €

28.871,00, a que corresponde o doc. n.º 118, ainda que se tenham destinado ao apetrechamento do novo *open space*, não pode deixar de se entender como material de escritório, e como tal expressamente excluído do âmbito de aplicação do RFAI pelo artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea iv), do CFI.

Deste modo, no que se refere a "Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva", ao valor considerado elegível pela Autoridade Tributária para efeitos do RFAI há a acrescer o montante de € 1.373,99 (€ 1.276,24 + € 98,75), referente à aquisição das ferramentas "Mão presa tampa lateral KTM 270" e "Tp. Cx.fl+p.nr.ktm sfx 2019", bem como o montante de € 22.869,00, respeitante a contentores plásticos, mantendo-se excluído do benefício fiscal o investimento respeitante ao activo fixos "Secretária Ângulo Altamira", no valor de € 28.871,00, relativamente ao qual não foi efectuada qualquer prova da sua elegibilidade.

9. Em conclusão:

O pedido arbitral mostra-se ser procedente, por vícios de erro sobre os pressupostos de direito, relativamente a investimentos considerados elegíveis para efeitos do RFAI, nos montantes parcelares de € 395.469,69, de € 1.365.789,87 (1.342.920,87 + € 22.869,00) e de € 24.242,99 (€ 1.373,99 + € 22.869,00), no total de € 1.785.502,30, e improcedente relativamente a investimentos de € 5.580,22, de € 31.000,00 e de € 28.871,05, no total de € 65.451,27.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

8. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe "restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito". O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT "é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário", o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

No entanto, em caso de autoliquidação, o erro imputável aos serviços, que justifica a obrigação de juros indemnizatórios, apenas opera, quando haja lugar a reclamação graciosa, com o indeferimento pela Autoridade Tributária da impugnação administrativa (cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno do STA de 18 de janeiro de 2017, Processo n.º 0890/16, e de 29 de junho de 2022, Processo n.º 093/21). Tendo havido lugar a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa notificada por ofício de 27 de dezembro de 2024, enviado por carta registada, a notificação considera-se efetuada em 2 de janeiro de 2025, pelo que o termo inicial do cômputo dos juros indemnizatórios apenas se constitui, na situação do caso, em 2 de janeiro de 2025.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos tributários de autoliquidação, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, desde 3 de janeiro de 2025, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

III - Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular o ato de autoliquidação de IRC do grupo de sociedades de que é sociedade dominante A...– SGPS, S.A. e o ato de autoliquidação de IRC da sociedade dominada B..., S.A., relativo ao período de tributação de 2018, e, bem assim, o despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa contra eles deduzida, no que se refere aos benefícios fiscais não considerados, em sede de RFAI, no montante total de € 1.785.502,30;
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica o ato de autoliquidação de IRC do grupo de sociedades de que é sociedade dominante A...– SGPS, S.A. e o ato de autoliquidação de IRC da sociedade dominada B..., S.A., relativo ao período de tributação de 2018, e, bem assim, manter na ordem jurídica o despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa contra eles deduzida, no que se refere a benefícios fiscais, em sede de RFAI, no montante total de € 65.451,27;
- c) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde 3 de janeiro de 2025 até à data do processamento da respetiva nota de crédito, na parte em que o pedido é julgado procedente.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 226.676,73, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 4.284,00 que fica a cargo da Requerente e da Requerida na proporção de 3,5% e 96,5%, respetivamente.

Notifique.

Lisboa, 17 de fevereiro 2026,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha (Relator)

O Árbitro vogal

Ângelo Dias

O Árbitro vogal

A. Sérgio de Matos