

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 215/2025-T

**Tema: IRC. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Investimento inicial.
Aumento de capacidade de produção.**

Sumário

I – São investimentos elegíveis para efeitos do benefício do RFAI terá de cumprir com o disposto nos artigos 2.º, § 49.º, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21/9.

II- A aquisição do equipamento designado por «martelo demolidor hidráulico» como um novo investimento, e que contribuiu clara e significativamente para o aumento da capacidade produtiva da Requerente que visou a melhoria do processo de britagem de pedra, potenciando ganhos de eficiência e de produtividade, caracteriza-se como um “investimento inicial”, na medida em que constitui um novo equipamento e permite o aumento da capacidade do 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 RFAI.

III- A mesma conclusão se aplica à aquisição dos terrenos rústicos adjacentes à pedreira de Fátima Ourém e à contratação do trabalhador contratado, referenciados no mesmo investimento para efeitos de benefício fiscal ao abrigo do RFAI.

IV – A aquisição de um prédio novo, para explorar como pedreira, onde existe uma massa a explorar, nunca anteriormente explorada, consubstancia um investimento inicial, aquisição de um novo estabelecimento, enquadrável no RFAI. O mesmo tratamento se aplica à aquisição do equipamento novo, definido como máquina escavadora de arrasto, afeta à mesma exploração.

Decisão Arbitral

I - Relatório

- 1. A..., Lda., NIPC...**, com sede em ...-..., ..., 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 de janeiro, para apreciar a legalidade e declaração de anulação da liquidação de IRC e JC com os n.ºs 2024... e 2024..., respeitante ao exercício de 2020 e, bem assim, a respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., pela qual foi

apurado o montante a pagar de €46.701,15, efetuadas pela Exma. Senhora Diretora Geral da AT.

2. O pedido arbitral foi apresentado em 05-03-2025, aceite em 06-03-2025 e notificado à AT em 11-03-2025.
3. Em 24-04-2025 foi nomeada a ora signatária, como árbitro do Tribunal arbitral singular a constituir, que aceitou a nomeação. As partes foram oportunamente 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.
4. O Tribunal ficou constituído em 14-05-2025 e na mesma data foi proferido despacho, nos termos do artigo 17º do RJAT, para notificação à AT fixando prazo para a apresentação de resposta. Em 17-06-2025 foi apresentada Resposta pela AT e respetivo Processo Administrativo (PA).
5. Em 14-07-2025 foi proferido despacho arbitral para os efeitos de preparação da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, a convidar a Requerente a pronunciar-se sobre eventual dispensa da produção de prova testemunhal, ou, alternativamente, a indicar a matéria de facto a inquirir. Em 04-09-2025, a Requerente pronunciou-se no sentido da necessidade de produção de prova testemunhal indicada e indicou a respetiva matéria de facto. Em 05-09-2025 foi proferido despacho arbitral a agendar a reunião do artigo 18º para o dia 02-10-2025, pelas 10horas.
6. Realizada a reunião na data prevista, foi ouvido o gerente da Requerente em declarações de parte e foram inquiridas as testemunhas à matéria de facto indicada, como bem consta da ata da reunião junta aos autos e que se dá por integralmente reproduzida. Foi fixado prazo para alegações escritas, que as partes juntaram aos autos em 20-10-2025. Face à

proximidade com a data-limite para proferir a decisão e a necessidade de analisar a extensa prova documental e testemunhal, foi proferido despacho de prorrogação do prazo para decisão até 14-01-2026. Por impossibilidade de concluir a decisão dentro deste prazo foi, ainda, proferido despacho de prorrogação do prazo de decisão até 14-03-2026, nos termos do disposto no artigo 21º, nº2 do RJAT.

II. A posição das partes e a questão a decidir

7. A Requerente fundamenta, em síntese, o seu pedido nos seguintes termos:

- a. A Requerente é uma sociedade anónima, de direito português, que tem como objeto a exploração, britagem e comercialização de agregados.
- b. No ano de 2015 e 2016, a Requerente encontrando-se no setor de atividade, indústria extrativa e transformadora e verificando estar em condições para usufruir do RFAI para proceder à realização de investimentos empresariais em ativos, desenvolveu um projeto ao abrigo do referido Regime Fiscal, projeto este que incidiu essencialmente sobre o estabelecimento (pedreira) de ... (...) Fátima.
- c. A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção externo, foi objeto de uma ação de inspeção efetuada pelos SIT da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI 2023..., de análise ao IRC, de âmbito parcial incidindo sobre o período de tributação de 2020. Findo o procedimento inspetivo foi emitida a liquidação adicional de IRC e JC do ano de 2020, e respetiva demonstração de acerto de contas, apurando o valor a pagar de **€ 46.701,15**, com data-limite de pagamento voluntário em 05/12/2024.
- d. De acordo com o RIT, a Requerente procedeu à utilização indevida do Benefício Fiscal RFAI 2015-2016 (ponto V.2. do RIT), bem como à dedução indevida do Benefício Fiscal RFAI 2020 (ponto V.3. do RIT). Esta não se conforma com a posição da AT nem com a liquidação emitida, que considera ilegais por violação do regime jurídico do RFAI, pelo que, apresenta o pedido arbitral.

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

- a. A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção efetuada pelos SIT da Direção de Finanças de Leiria. ao abrigo da ordem de serviço n.º 01 2023..., de análise ao IRC, de âmbito parcial incidindo sobre o período de tributação de 2020.
- b. A fundamentação das correções efetuadas pela AT consta do RIT, assenta no entendimento da AT segundo o qual os investimentos realizados pela Requerente (martelo demolidor hidráulico, contratação de um novo trabalhador, três prédios rústicos adquiridos, aquisição de nova pedreira do ..., e escavadora de rasto Hyundai) não são elegíveis no âmbito do RFAI. Remete para a fundamentação constante do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que desenvolve na sua resposta e conclui pela improcedência do pedido.

A Questão a decidir:

9. A questão a decidir prende-se com a qualificação dos benefícios fiscais decorrentes dos investimentos efetuados pela Requerente. Concretamente está em causa saber se os investimentos realizados devem ser considerados como elegíveis à luz do RFAI, nomeadamente, se podem ser qualificados como **Investimento Inicial** e **estabelecimento novo**, conceito vertido no definido no § 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC – Regulamento Geral de Isenção por Categoria) ex vi artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), ex vi art.º 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), ex vi art.º 22.º e ss do Código Fiscal do Investimento (CFI), e bem assim a criação de postos de trabalho, relacionados com os investimentos realizados.

III - Saneamento

10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

11. 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).

12. O processo não enferma de nulidades nem foram suscitadas exceções.

IV – Decisão da matéria de facto

§1º Factos provados

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

- a. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, com sede em ...-..., ..., e tem como objeto a exploração, britagem e comercialização de agregados, explorando para o efeito várias pedreiras, nomeadamente em Fátima, ..., Abrantes, ..., no distrito de Évora e ... no distrito de Beja. (Cfr. Docs. Nºs 2 e 3 – RIT e Certidão Permanente juntos ao pedido arbitral e PA)
- b. No ano de 2015, adquiriu um equipamento industrial - “martelo demolidor hidráulico”, no valor de 45.000,00€, que teve como objetivo aumentar a produtividade, equipamento que não existia até 2015, que foi **enquadrado na tipologia de investimento "aumento da capacidade de produtiva"**. (Cfr. Doc 2 – RIT - junto ao pedido arbitral e ao PA e mutuamente aceite pelas partes)
- c. O referido martelo demolidor hidráulico, através de um sistema de acoplamento com uma máquina escavadora giratória, permite proceder à demolição e fragmentação de material rochoso de grandes dimensões, e permite fragmentar pedras de grande dimensão em pedras mais pequenas para serem introduzidas na central de britagem, o que até então não era possível, aumentando, assim, a produção, pois ao introduzir pedras mais pequenas na máquina primária esta

máquina passou a produzir mais toneladas por hora. (Facto provado com base nas declarações de parte e da testemunha B...)

- d. A utilização do martelo permitiu o aumento das toneladas produzidas pela empresa, produção que em 2015 aumentou em cerca de 15%. (Facto provado com base no depoimento do Contabilista da Requerente, testemunha C..., que confirmou as declarações de parte do gerente da Requerente.)
- e. Em 2016 a Requerente adquiriu três terrenos rústicos, na área confinante com a pedreira, aquisições que tiveram como objetivo a ampliação da área de exploração da própria pedreira. (Cfr. Docs. N.ºs 4 junto ao pedido arbitral e RIT junto ao PA)
- f. O terreno rústico inscrito na matriz sob o artigo ..., freguesia de ..., concelho de Ourém, localizado em ..., com a área de 10.800m², foi adquirido pela Requerente através de permuta, com a sociedade D..., Lda. . (Cfr. RIT junto ao PA; facto não controvertido)
- g. O referido terreno nunca foi explorado pela anterior proprietária, a sociedade D..., Lda., uma vez que esta empresa não se dedicava à extração de calcário, nem era detentora de nenhuma licença de exploração de pedreira. (Facto provado com base nas declarações de parte e da testemunha B...)
- h. Um dos terrenos está a ser utilizado como depósito de terra vegetal, outro está a ser utilizado para stock de agregados e de outro está a ser extraída pedra. (Facto provado com base nas declarações de parte e da testemunha B...)
- i. A aquisição de terrenos por parte da Requerente teve como objetivo aumentar a capacidade de extração a longo prazo, e assegurar a continuidade da exploração ao longo dos anos através da aquisição de terrenos contíguos à exploração, que possam ser integrados na mesma. (Facto provado com base nas declarações de parte e da testemunha B...)
- j. A Requerente contratou um trabalhador E..., para exercer as funções de encarregado geral responsável da pedreira de Fátima, funções que desempenhou na pedreira de Fátima, embora, esporadicamente, se deslocasse a outras pedreiras para transmitir os conhecimentos que adquiriu ao longo de 35 anos de trabalho na

área da exploração de pedreiras aos demais trabalhadores. (Facto provado com base no RIT, nas declarações de parte e da testemunha B...)

- k. No ano de 2020, a Requerente adquiriu parte do artigo rústico nº ... parte ..., inserido na Herdade..., em ... Ferreira do Alentejo, onde se localizava uma pedreira, junto ao ..., tendo em simultâneo adquirido a respetiva licença de exploração para extração. . (Cfr. Docs. Nºs 6,7 e 9 junto ao pedido arbitral e RIT junto ao PA)
- l. No ano de 2020, a Requerente efetuou os seguintes investimentos, a saber:
- i) A aquisição de parte do prédio rústico..., correspondente à pedreira de ..., ..., Beja, no valor de € 791.580,45;
 - ii) A aquisição da Licença de Exploração- no valor de 2.500,00€;
 - iii) A aquisição de uma escavadora de rastos Hyundai HX430, pelo valor de € 235.000,00.

(Cfr. Docs. Nºs 8 a 12 juntos ao pedido arbitral e RIT junto ao PA)

- m. A pedreira mencionada na alínea anterior, pertenceu a uma empresa que entrou em insolvência, a massa insolvente vendeu todas as máquinas, restando um buraco com uma massa mineral e reservas de pedra que ainda não tinha sido explorada, e quando foi adquirida era uma pedreira abandonada, mas com massas minerais para serem exploradas e sem equipamento de britagem. . (Cfr. Docs. Nºs 4 junto ao pedido arbitral e RIT junto ao PA; reiterado nas declarações de parte e da testemunha B...)
- n. A escavadora de rastos Hyundai HX430 foi adquirida para começar a moldar os terrenos e limpar a pedreira para relocalizar a nova instalação de britagem, e está exclusivamente afeta a esta pedreira do ..., tendo sido decidido afastar a instalação de britagem para ficarem cm mais reservas, ou seja, com maior área para extração. (Cfr. Docs. Nºs 10 a 12 juntos ao pedido arbitral e RIT junto ao PA, e reiterado nas declarações de parte e da testemunha B...)
- o. A pedreira está atualmente em plena laboração. (Facto provado com base no RIT constante do PA)

- p. A Requerente inscreveu os referidos investimentos na categoria de **“aumento de capacidade de um estabelecimento existente”**, para efeitos de RFAI, por referência a cada um dos exercícios (2015, 2016 e 2020), e na categoria **“criação de um novo estabelecimento”**, por referência ao exercício de 2020 e ao investimento na aquisição da pedra (Facto provado com base no RIT constante do PA)
- q. Em 2020 a Requerente foi objeto de uma ação de inspeção efetuada pelos SIT da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., inspeção que foi de âmbito parcial ao IRC do ano de 2020. (Facto provado com base no RIT constante do PA)
- r. No âmbito da referida inspeção a AT considerou que a Requerente procedeu à utilização indevida do Benefício Fiscal RFAI 2015-2016, nos valores respetivos de € 1.202,10, €13.750,00 e ainda correção ao RFAI de 2020, com a dotação de € 256.645,11 e dedução do período de € 26.782,11, e, em consequência, foi emitida a respetiva liquidação adicional de imposto e juros compensatórios, onde foi apurado imposto a pagar no valor de € 46.701,15.
(Facto provado com base no ponto V3.3 do RIT constante do PA).
- s. A fundamentação para as correções às deduções à coleta do IRC, a coberto do RFAI, **consta do RIT (fls. 1 a 49 do PA)**, donde se destaca o seguinte:
- i. O investimento que a ora Requerente considerou elegível para efeitos do RFAI, no período de tributação de 2020, tem características de investimento em substituição/rotação de ativos fixos tangíveis, seja em equipamentos/maquinaria ou de fonte de extração de matéria-prima, designadamente terrenos.*
- ii. Os investimentos em causa correspondem: a. “Em 2015 (...) à aquisição de equipamento industrial, a saber um martelo demolidor hidráulico que conectado a uma escavadora giratória procede à demolição e fragmentação de material rochoso de grandes dimensões.”;*

- b. *“Em 2016 (...) [aquisição de três] terrenos de exploração para aumentar a área de produção desta pedreira de ..., [Referindo se que a] Tipologia de intervenção do investimento [é o] Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente. Com a realização destes investimentos, a A... aumentou a capacidade de produção da pedreira licenciada com a designação ..., pela garantia de fornecimento contínuo de pedra quebrada” – destaques nossos* c. *“Em 2020, a Requerente efetuou os seguintes investimentos, a saber: - A aquisição de parte do prédio rústico R 8-1C, correspondente à pedreira de ..., ..., Beja, no valor de € 791.580.45: - A aquisição de uma escavadora de rastos Hyundai HX430, pelo valor de € 235.000,00.”*
- iii. *A análise efetuada às diferentes rubricas que compõem o investimento considerado, permitiram demonstrar que aquele não satisfaz qualquer uma das condições que integram o conceito de investimento inicial (cf. § 49 do artigo 2º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 - Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC - e na alínea d) do nº 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015), nomeadamente no enquadramento efetuado pela Requerente na tipologia “aumento da capacidade do estabelecimento”, encontrando-se, por tal motivo, excluídos do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina o RFAI;*
- iv. *Conforme ficou demonstrado ainda, o investimento realizado também não foi indutor da criação de postos de trabalho, incumprindo, por tal motivo, outro dos principais pressupostos de elegibilidade para efeito do RFAI;*
- v. *Assim, para além de ter ficado por demonstrar um pressuposto essencial da acessibilidade ao benefício do RFAI - o que se refere ao nexo de causalidade entre a realização de investimentos e o posto de trabalho eventualmente criado -, verificou-se ainda que, ou não houve criação de postos de trabalho ou o posto de trabalho criado não aumentou o nível de empregabilidade na empresa e na região, conforme se exigia;*

vi. Portanto, nem o investimento realizado é elegível, nem criou postos de trabalho, não proporcionando, por essa via, um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes;

vii. Nestes termos, as deduções de RFAI dos períodos de 2015, 2016 e 2020 foram consideradas indevidas, na medida em que, segundo o n.º 2 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na sua parte I relativa aos princípios gerais, “os benefícios fiscais (...) caducam (...), quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.»

(Facto provado com base no RIT, a fls. 1 a 49 do PA).

- t. A par da suprarreferida referida correção a AT corrigiu, também, os benefícios fiscais do RFAI (redução a zero) do saldo do RFAI de 2015 e 2016, e, também, o saldo do RFAI de 2020 conforme consta do quadro infra:

Rubricas		Valor
Saldo não deduzido no período anterior [Campo 713, Quadro 074, Anexo D]	a	€ 14.952,10
Dotação do período [Campo 714, Quadro 074, Anexo D]	b	€ 256.645,11
Total da Correção efetuada ao RFAI de 2015-2016 e 2020	c=a +b	€ 271.597,21

(Facto provado com base no ponto V.4 do RIT)

- u) A Requerente pagou o valor do imposto liquidado adicionalmente, como resulta do documento nº 13 junto ao pedido arbitral.
- v) Não se conformando com as correções fiscais e com a subsequente liquidação de IRC e JC, a Requerente deduzido o pedido de pronuncia arbitral em 05/03/2025.

§ 2º Factos não provados

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

§ 3º Motivação da matéria de facto

15. O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade dada como provada com base nos documentos juntos à petição inicial, incluindo o RIT, também constante do processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, nas declarações de parte e na prova testemunhal produzida em audiência, conforme consta especificadamente em cada alínea do probatório.

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

Importa ressaltar que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art. 596.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental junta aos autos pelos Requerentes e a constante do Processo Administrativo junto com a Resposta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, **assentes nos meios de prova especificadamente** mencionados ao longo do enunciada supra descrito.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas inquiridas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

V – Decisão da matéria de Direito

16. Em causa nos presentes autos está, em síntese, saber se os investimentos realizados pela Requerente e contabilizados como benefícios fiscais ao abrigo do RFAI, devem, ou não, ser considerados elegíveis. A resposta a esta questão é crucial para aferir sobre a alegada ilegalidade das correções efetuadas pela AT e, bem assim das liquidações impugnadas nos presentes autos.

Assim, importa previamente analisar o «Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento» (**RFAI**), nomeadamente aos investimentos realizados para aumento de capacidade produtiva de estabelecimento já existente.

No caso dos presentes autos 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 2020 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.

17. 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.

18. Em contraposição, a Requerente alega ter levado a cabo, na sua pedreira de Fátima a um investimento num martelo hidráulico, com capacidade para aumento da produção existente, pela capacidade de maior eficiência na britagem de pedra extraída. Acresce, ainda, o investimento realizado na aquisição dos terrenos rústicos identificados no probatório, como forma de criar novos espaços de armazenagem de pedra e, dessa forma, expandir a sua capacidade de produção e armazenamento de pedra em processo de britagem, o qual se desenvolve em várias etapas.

Como resultou da matéria provada, os investimentos realizados permitiram o aumento da capacidade produtiva da Requerente, potenciando ganhos de eficiência e de produtividade. A questão é, pois, saber se tais investimentos são ou não enquadráveis e elegíveis no âmbito do RFAI. Para responder a esta questão interessa começar por efetuar o necessário enquadramento jurídico da questão.

Vejamos, pois.

19. 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.

20. 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.» (sublinhado nosso)

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 setorial de aplicação das OAR e do RGIC.»

21. Por seu lado, a Portaria n.º 282/2014, em execução do disposto no n.º 3 do referido artigo 2.º do CFI, dispõe o seguinte:

«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.»*

22. 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”*.

23. 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 resulta do acórdão arbitral proferido em 23 de maio de 2019, 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.

Por sua vez, 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).

Por último, importa atender ao regime vertido na 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, que 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.» (sublinhados nossos)

24. 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*”, e estabelece o seguinte:

«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.»

(sublinhados nossos)

25. Face ao que vem exposto, atendendo ao enquadramento definido legalmente e à matéria provada nos autos, importa definir as características dos investimentos realizados pela Requerente para determinar se poderá beneficiar do RFAI. Neste contexto, para maior clareza de exposição seguir-se-á a ordem enunciada na apreciação do RIT e transposta para a resposta da AT junta aos autos, analisando cada um dos investimentos em análise.

A) Investimento realizado em 2015 na aquisição de um «martelo demolidor hidráulico»

26. Uma análise objetiva dos factos provados nos presentes autos não deixam dúvidas sobre a qualificação do referido equipamento adquirido, designado por «martelo demolidor hidráulico» permite concluir, sem margem de dúvida, que esta aquisição consubstancia a aquisição de um novo equipamento, que se caracteriza como um investimento inicial, nos termos e para os efeitos de aplicação do RFAI e que contribuiu clara e significativamente para o aumento da capacidade produtiva da A... naquela Pedreira. Veja-se que, uma das dificuldades superadas pela compra deste equipamento, foi permitir a transformação da pedra extraída em blocos em pedras de menor dimensão, em menos tempo e com maior capacidade de britagem da pedra extraída, com maior aproveitamento final (menor desperdício), o que permitiu um significativo aumento da eficiência no processo de britagem da pedra, e da produção final que aumentou cerca de 15%, como foi bem explicado quer pelo declarante de parte, quer pelas testemunhas inquiridas nos autos, com destaque para o depoimento do Contabilista da Requerente.

27. Ora, como sabemos, outro conceito chave para a decisão do litígio é o conceito de *"aumento de capacidade de um estabelecimento"*. Recordando o escopo dos benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento, são elegíveis para o efeito os 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.

Assim, o investimento na aquisição do martelo demolidor hidráulico consubstancia um investimento inicial, para aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, e, nessa medida, é elegível à luz do RFAI.

28. Não assiste, pois, razão à AT nas considerações vertidas no RIT e transpostas para a resposta e alegações juntas aos autos, que a assentam numa interpretação de tal forma restritiva que a vingar esvaziaria por completo os objetivos do RFAI.

29. Acresce que, seguindo de perto a jurisprudência arbitral constante no acórdão de 7 de novembro de 2025, no processo arbitral nº 1413/2024, importa referir que *«embora não exista uma definição clara, nem das normas nacionais, nem das normas comunitárias, sobre o conceito de "aumento da capacidade de um estabelecimento". é imperativo recorrer ao regime do artigo 11º n.ºs 2 e 3 da LGT, o qual determina que os conceitos devem ser sempre interpretados no sentido idêntico ao que têm nos demais ramos de direito ou persistindo a dúvida, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.»*

Como bem se decidiu no processo arbitral nº 837/2021 de 6 de maio de 2022, já supracitado, *«a aquisição de uma ETAR, em estado novo, com os novos equipamentos que lhe estavam associados, não substituiu a ETAR existente, antes complementou-a (tais equipamentos são adições à ETAR existente), inserindo-se numa lógica de aquisição estratégica e sendo um investimento que procura possibilitar o (e contribuir para o) aumento da capacidade produtiva da empresa. (...) e como tal é elegível à luz do RFAI.»*

Acompanha-se a jurisprudência que vem citada, pelo que, no caso dos autos, o investimento que acabamos de analisar é elegível à luz do RFAI.

30. A este propósito, acompanha-se a alegação da Requerente a propósito da definição de *"aumento da capacidade de um estabelecimento"*, quando convoca a *«FAQ 26 do General Block Exemption Regulation (GBER) Frequently Asked Questions (FAQ), menciona o seguinte: O aumento da capacidade de um estabelecimento existente significa que o estabelecimento existente é colocado numa situação em que pode*

fabricar um maior volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, sem que o processo de produção global subjacente tenha sido fundamentalmente alterado».

Com a entrada em funcionamento do «martelo hidráulico» foi possível otimizar o processo de britagem da pedra, diminuir o tempo necessário para obter o produto final, como bem foi explicado pelo declarante e pela testemunha, aumentando substancialmente a produção, britagem e as vendas da empresa

Neste enquadramento, não podem sobrevir os argumentos da AT.

**B) Quanto ao investimento na aquisição dos terrenos rústicos contíguos à Pedreira ...
em ... - Ourém**

- 31.** Ficou provado nos autos que em 2016 a Requerente adquiriu três terrenos rústicos, na área confinante com a pedreira, aquisições que tiveram como objetivo a ampliação da área de exploração da própria pedreira. O terreno rústico inscrito na matriz sob o artigo..., freguesia de ..., concelho de Ourém, localizado em ..., com a área de 10.800m², adquirido pela Requerente nunca foi explorado pela anterior proprietária enquanto pedreira, uma vez que esta empresa não se dedicava à extração de calcário, nem era detentora de nenhuma licença de exploração de pedreira. Este facto provado documentalmente e que foi corroborado pelas declarações de parte e pela testemunha B..., evidencia que este investimento deve ser considerado como um investimento elegível à luz do RFAI, enquanto investimento na aquisição de novos terrenos para aumento da capacidade de estabelecimento existente para efeito do disposto no RFAI.
- 32.** Como ficou provado nos autos um dos terrenos está a ser utilizado como depósito de terra vegetal, outro está a ser utilizado para stock de agregados e de outro está a ser

extraída pedra. Assim, não há dúvida que a aquisição de terrenos por parte da Requerente teve como objetivo aumentar a capacidade de extração a longo prazo, e assegurar a continuidade da exploração ao longo dos anos através da aquisição de terrenos contíguos à exploração, que possam ser integrados na mesma. Tais investimentos foram realizados com esse propósito e executados em conformidade, encontrando-se a pedreira em laboração plena tendo a sua capacidade produtiva aumentado cerca de 15%, nos anos imediatos ao investimento, conforme resulta da prova produzida nos autos.

- 33.** De ressaltar, ainda, que quer como terrenos de exploração ou destinando-se a expandir os espaços adjacentes à pedreira para maior capacidade de armazenamento do produto final, tais terrenos consubstanciam um investimento enquadrável, objetivamente, na letra e «*ratio legis*» do RFAI, sem necessidade de grande esforço interpretativo para a demonstração da sua elegibilidade.

Assim, considerando a explicação detalhada do regime jurídico em presença, anteriormente exposta, há que concluir pela elegibilidade dos investimentos e consequente ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito que conduziram a AT à conclusão contrária.

C) Quanto ao prédio adquirido no Alentejo, designado por pedreira do ..., licença de utilização e e máquina escavadora Hyundai MX 430

- 34.** À luz da factualidade provada e que vem sendo descrita, parece claro que também o prédio adquirido pela Requerente, no Alentejo, classificado como Pedreira ..., que nunca havia sido explorada como tal pelo anterior proprietário, se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, visto que se trata de um investimento inicial relacionado com a criação de um «novo estabelecimento» da Requerente, expandiu o seu negócio noutra zona do país, 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.

35. Do que vem exposto no tópico anterior, e que se aplica «*mutatis mutandis*» ao atual, dúvidas não podem subsistir, que a aquisição da pedreira no Alentejo corresponde ao um «novo estabelecimento», o qual se enquadra perfeitamente na categoria de investimento elegível à luz do RFAI. Este investimento contribuiu, clara e significativamente, para o aumento da capacidade produtiva da A..., nomeadamente, porque o tipo de pedra é diversa da que é extraída em Fátima, e permitiu a produção de brita de pequena dimensão para utilização na construção de autoestradas, potenciando a expansão da produção e vendas da empresa.

36. Pelo que, o prédios adquirido pela Requerente no Alentejo designado por « ... à semelhança dos prédios adquiridos como terrenos rústicos devolutos e contíguos à pedreira de Fátima, se enquadram no âmbito de aplicação do RFAI, visto que tratar-se de investimentos que consubstanciam a criação de um «novo estabelecimento» (no Alentejo) e, bem assim, o aumento da capacidade de produção da empresa «estabelecimento já existente» (Fátima), 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. São, pois, investimentos elegíveis para efeitos dos benefícios fiscais previstos no RFAI.

D) Quanto aos investimentos efetuados em 2020 na compra da Máquina Escavador de Hyundai MX 430

37. Relacionado com o investimento na aquisição da pedreira no Alentejo, no ano de 2020, a Requerente adquiriu, como se disse, parte do artigo rústico nº, inserido na Herdade..., onde se localizava uma pedreira, junto ao ..., tendo em simultâneo adquirido a respetiva licença de exploração para extração, como resulta dos documentos 6, 7 e 9 junto ao pedido arbitral e corroborado pelo que vem descrito no RIT. Associado a este investimento, no mesmo ano de 2020, a empresa requereu a emissão da licença de

exploração- no valor de 2.500,00€, como resulta da matéria provada nos autos e relacionada no RIT.

38. Também por força deste investimento na pedreira do Alentejo a Requerente procedeu à aquisição de uma escavadora de rastos Hyundai HX430, pelo valor de € 235.000,00, em estado de equipamento novo (vd. n.ºs 8 a 12 juntos ao pedido arbitral) para afetação exclusiva a esta pedreira. Ficou ainda provado nos autos que a pedreira em causa, pertenceu a uma empresa que entrou em insolvência, a massa insolvente vendeu todas as máquinas, restando um buraco com uma massa mineral e reservas de pedra que ainda não tinha sido explorada, e quando foi adquirida era uma pedreira abandonada, mas com massas minerais para serem exploradas e sem equipamento de britagem.

39. Ora, assim sendo, não só a aquisição da pedreira, mas também a despesa com o licenciamento para a sua exploração como pedreira e, ainda, o investimento na máquina escavadora de rasto afeta a esta nova exploração (novo estabelecimento) devem ser enquadradas como investimentos elegíveis à luz do RFAI, por cumprirem os pressupostos de facto constantes da legislação aplicável e supra explanada.

40. De referir que ficou provado que a escavadora de rastos Hyundai HX430 foi adquirida para começar a moldar os terrenos e limpar a pedreira do ..., bem assim como para relocalizar a nova instalação de britagem, e está exclusivamente afeta a esta pedreira, tendo sido decidido afastar a instalação de britagem para ficarem cm mais reservas, ou seja, com maior área para extração. O que foi plenamente alcançado, encontrando-se a pedreira, atualmente, em plena laboração.

Face a esta factualidade provada, remetendo para o regime jurídico já sobejamente tratado, não resta dúvida que todos estes investimentos cumprem os pressupostos de facto de que depende o reconhecimento dos benefícios fiscais constantes do RFAI. Pelo que, não se pode acompanhar a tese defendida pela AT, no RIT e na resposta junta aos autos.

E) Quanto à criação de mais um posto de trabalho

41. Por último, resta ainda analisar a questão do trabalhador contratado pela Requerente.

Efetivamente, a requerente contratou um trabalhador, Senhor E..., para exercer as funções de encarregado geral responsável da pedreira de Fátima. Esta contratação foi enquadrada pela Requerente nos investimentos de 2015 e 2016 no âmbito do RFAI. Dos autos resultou provado que este trabalhador foi contratado para exercer funções na pedreira de Fátima, e a sua escolha assentou no facto de ter uma vasta experiência no sector e, ainda, no manuseamento de equipamentos avançados, nomeadamente do tipo do martelo demolidor hidráulico então adquirido, dado que a Requerente não dispunha de recursos humanos habilitados para tal.

42. Ora, esta é uma decisão de gestão da empresa, matéria na qual esta goza de total autonomia e consequente responsabilidade, não cabendo à AT ou a este Tribunal aferir sobre tal contratação. A única questão relevante é, apenas e só, a de saber se uma contratação de um trabalhador, no caso dos autos, com especialização e experiência no sector (que, por sinal, é uma atividade perigosa e que exige particulares cuidados de segurança por parte de quem a explora) pode ou não beneficiar do RFAI. E a resposta só pode ser positiva, porquanto:

- a. A Requerente aumento mais um posto de trabalho;
- b. Este posto de trabalho foi criado especificamente para dar resposta à necessidade de manuseamento em segurança e em condições de adequada execução ao novo equipamento adquirido.

É quanto basta para se considerar investimento elegível à luz do RFAI.

43. E, embora, esporadicamente, se deslocasse a outras pedreiras para transmitir os conhecimentos que adquiriu ao longo de 35 anos de trabalho na área da exploração de

pedreiras aos demais trabalhadores, isso em nada desmerece o enquadramento desta contratação no âmbito dos investimentos realizados pela Requerente. O nexo de causalidade evidente entre a sua contratação e o investimento efetuado com a aquisição do martelo demolidor hidráulico está cabalmente demonstrada, não oferecendo qualquer dúvida a este Tribunal

POSTO ISTO:

44. A Requerente inscreveu os referidos investimentos na categoria de **“aumento de capacidade de um estabelecimento existente”**, para efeitos de RFAI, por referência a cada um dos exercícios (2015, 2016 e 2020), e na categoria **“criação de um novo estabelecimento”**, por referência ao exercício de 2020 e ao investimento na aquisição da pedreira

Tal enquadramento é adequado e enquadra-se, como se disse, no RFAI.

45. Assim, cabia à AT, em sede de inspeção demonstrar que tais investimentos não eram elegíveis, fundamentando especificadamente as razões, à luz do regime jurídico em vigor. Tudo o que fez foi tecer considerações subjetivas e especulativas sobre os investimentos realizados e, bem assim, interpretações criativas e desajustadas do texto vertido em lei, que não podem ser acompanhadas por este Tribunal.

46. O RFAI incorpora um regime jurídico assente em objetivos de política económica, europeia e nacional, que, bem ou mal, devem ser respeitados e que não cabe à Administração ou aos Tribunais sindicar. Os benefícios fiscais consagrados têm uma intencionalidade e visam fins extrafiscais relevantes, pelo que apenas nos cabe aferir se os investimentos foram ou não efetivamente realizados e se cumprem o enquadramento legal, de acordo com uma análise objetiva e isenta de considerandos que extravasem o propósito do legislador expresso na letra e no espírito da lei.

47. Uma última nota quanto ao ónus da prova que, erroneamente, vem alegado pela Requerida. No caso, os benefícios fiscais consagrados no RFAI são automáticos. Razão pela qual só em sede de inspeção tributária, poderão ser postos em causa, cabendo à AT o ónus da prova da inadequação ou não concretização dos investimentos declarados para o efeito. Ora, no caso dos autos a AT não logrou realizar tal prova.

De resto, mesmo que esse fosse o entendimento, não resta dúvida que a Requerente, pela prova realizada nos presentes autos, conseguiu demonstrar cabalmente a adequação de todos os investimentos realizados para efeitos de enquadramento no regime dos benefícios fiscais previstos no RFAI.

Mas não é demais ressaltar que de acordo com as regras do direito probatório material, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos, sejam alegados pela Administração Tributária ou pelos contribuintes, recai sobre quem os invoque (artigo 74.º, n.º 1, da LGT).

Aplicando este regime ao caso dos autos, tendo sido desconsiderado o benefício fiscal, cabia à Autoridade Tributária demonstrar que se verificava algum dos requisitos específicos que, nos termos do artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, permitia afastar a atribuição do benefício fiscal. Prova essa que não foi realizada.

*

Nestes termos, as liquidações impugnadas são ilegais (liquidação de IRC e liquidação de juros compensatórios), enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, nos termos sobre explanados, o que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

De notar que as liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respetivas liquidações de IRC (vd. artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afetam estas últimas, justificando-se, assim, em face do que se concluiu quanto ao

pedido principal, também a anulação da correspondente liquidação de juros compensatórios, nos termos peticionados.

Quanto ao pedido de Juros acresce:

- 48.** Face à procedência do pedido principal, cabe decidir o pedido de condenação em juros formulado pela Requerente. Assim, a Requerente pagou a quantia ora em causa, relativa à liquidação adicional de IRC e liquidação de juros compensatórios impugnadas nos presentes autos.
- 49.** Segundo o disposto na al. b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o que dispõe o art. 100.º da LGT (ex vi al. a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT), o qual estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.
- 50.** Ainda que o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, use a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação

judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se mostra em sintonia com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, na qual se refere, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

- 51.** O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, no qual se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*, e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), de acordo com o qual, *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.
- 52.** Assim sendo, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, quando refere que *“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”*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.
- 53.** Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida. Cumpre, assim, apreciar o pedido de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

54. Pelas razões acima mencionadas, e na sequência da anulação das liquidações de IRC e correspondentes juros compensatórios, tem a Requerente direito a ser reembolsada da quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios.

55. No que diz respeito ao direito a juros indemnizatórios, refere o artigo 43.º da LGT, na parte que aqui interessa, o seguinte:

“1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.”

No caso ora em apreço, verifica-se que os erros que afetam as liquidações de IRC e juros compensatórios são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que as emitiu por sua iniciativa.

56. Assim sendo, os juros indemnizatórios devem ser contados com base na quantia de € 152.611,06, desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 61.º do CPPT, artigo 559.º do Código Civil, e da Portaria n.º 291/2003, de 8/4.

III - Decisão

Termos em que se decide:

- a. Julgar procedente o pedido arbitral e anular a liquidação de IRC e JC com os n.ºs 2024... e 2024..., respeitante ao exercício de 2020 e, bem assim, a respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., pela qual foi apurado o montante a pagar de €46.701,15.
- b. Condenar a AT no reembolso do valor de imposto pago indevidamente, acrescido de juros nos termos expostos, calculados até efetivo reembolso à Requerente;
- c. Condenar a Requerida no pagamento das custas arbitrais.

Valor da causa: A Requerente indicou como valor da causa o montante de €46.701,15 (quarenta e seis mil, setecentos e um euros e quinze cêntimos), o 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 24.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 €2.142,00 (dois mil, cento e quarenta e dois euros), que fica a cargo da parte vencida.

Notifique.

Lisboa, 11 de março de 2026

O Tribunal Arbitral,

Maria do Rosário Anjos

