

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 523/2025-T

Tema: IRC. Benefício Fiscal RFAI. “Investimento inicial”. Ónus da Prova.

SUMÁRIO:

1) Recai sobre o sujeito passivo a alegação e prova dos factos constitutivos do direito que invoca, art.º 74.º, n.º 1 da LGT - “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque” e, mais, v. art.º 14.º, n.º 2, da LGT, que consagra um ónus da prova específico em matéria de Benefícios Fiscais; 2) Já que os benefícios previstos no art.º 23.º do CFI - RFAI - só são aplicáveis quanto a “investimentos iniciais”, os equipamentos que a Requerente adquiriu e pretende sejam considerados como aplicações relevantes elegíveis terão que traduzir investimento conexo com o aumento da capacidade do estabelecimento já existente, ou seja, *investimento inicial* para efeitos de RFAI na Tipologia de investimento eleita de “aumento da capacidade de estabelecimento já existente”; 3) A elegibilidade das aplicações relevantes passa, assim, pela definição (*cf.* RGIC), e pela eleição por parte do sujeito passivo, de uma Tipologia de *investimento inicial*; 4) A capacidade, neste contexto, é a capacidade produtiva instalada e não se confunde com a capacidade realizada, nem com a facturação e/ou com volume de negócios.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., S.A., nipc ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ... (“Requerente”, “Sujeito Passivo” ou “SP”) veio, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a), 3.º, n.º 1 e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro - “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

Peticiona, assim, a declaração de ilegalidade de acto de liquidação de IRC reportado ao exercício de 2020.

Liquidação de que foi notificada e relativamente à qual, conforme Demonstração de acerto de contas, resultou um valor a reembolsar de € 208,38, “por referência às “correções que lhe foram notificadas de € 34.129,75”.

As correções, meramente aritméticas em sede de IRC, resultaram de acção de inspecção da Autoridade Tributária e Aduaneira à Requerente.

Segundo alega, dedica-se essencialmente à comercialização de têxteis, “nomeadamente artigos atalhados em tecidos turcos, atalhados de banho, roupões de banho e atalhados de praia”; “produz artigos têxteis de felpo, em particular os atalhados com recurso a matérias-primas nobres, como caxemira, bambu e seda”.

Passou por dois processos de fusão, um com a empresa B... e outro com a empresa C..., e “o investimento realizado teve como objetivo aumentar a capacidade produtiva e aportar inovação ao processo produtivo, tudo conforme foi devidamente explicitado no relatório de gestão do ano de 2018”.

Está essencialmente em causa, nos autos, segundo expõe, a não aceitação de certos investimentos como elegíveis para efeitos de RFAI, “tendo sido considerada expurgada a dotação de RFAI gerada e declarada no período de 2020, no valor de € 34.129,75”.

No Relatório de Inspeção, que lhe foi notificado, lê-se, expõe, que “para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de *investimento inicial*”.

Do mesmo Relatório (RIT) consta que não podem ser aceites dois tipos de despesas que contabilizou em 2020: “*adiantamentos*” - o que aceita, e “*aquisições decorrentes de decisões de gestão e do funcionamento normal da atividade*”. Não se conforma com o entendimento dos SIT neste último caso.

Refere que estas aquisições foram assim consideradas pelos SIT - “*aquisições decorrentes de...*” - em vez de como tendo “caráter incremental face à capacidade produtiva”.

Defende que estão em causa facturas referentes a activos fixos tangíveis “previstos no projecto de investimento delineado em 2018”, e que “[s]em estes equipamentos, seria impossível aumentar a capacidade produtiva da empresa traduzida no aumento do volume de negócios”.

Sustenta não se tratar de aquisições ocasionais de decisões de gestão corrente, e sim de decisão estratégica de investimento, integrado nas diversas componentes, do qual “resultou igualmente a diversificação de produtos e a alteração do processo de produção global do estabelecimento”.

Afasta-se do concluído no RIT a respeito, defende que os equipamentos se integram numa estratégia global “com a finalidade de atingir o fim subjacente ao projeto inicial de investimento” que são complementares dos demais equipamentos, e que não é possível os equipamentos básicos trabalharem sem eles.

Foi este conjunto de equipamentos que permitiu o “aumento da capacidade produtiva da empresa e aumentar o volume de negócios”. O investimento é um todo e “permitiu o aumento da capacidade produtiva refletida num aumento de faturação”.

Alega, depois, com referência a cada um dos equipamentos em causa, não aceites pelos SIT, concretamente quanto a quatro equipamentos cuja desconsideração contesta. A saber, um Servidor, uma Multifunções, um Sistema de Videoconferência e um Economizador de Gases.

Invoca, depois, vício de falta de fundamentação/fundamentação insuficiente, convoca o art.º 99.º, al. c) do CPPT e o art.º 77.º da LGT.

Por fim, alega que as liquidações padecem de vício material de violação de lei. Trata-se de investimento de inovação, e “mesmo que não tivesse resultado um aumento da capacidade instalada (o que sucedeu), ainda assim não se deveria excluir o investimento do RFAI”.

O mesmo quanto aos equipamentos adquiridos “como suporte ou complemento à logística industrial e aos equipamentos periféricos ao processo produtivo”, que “foram consequência necessária da aquisição dos equipamentos de produção, existindo uma interdependência entre todos”.

O investimento “teve concretos e evidentes no seu volume de negócios, resultou num aumento substancial da sua capacidade produtiva”.

A liquidação padece, assim, de vício de violação de lei e deve ser anulada por violar o disposto no art.º 22º do CFI, o art.º 2.º da Portaria 297/2015, de 21.09 e o art.º 2º do Regulamento (CE) nº 651/2014.

Requer, assim, a anulação da Liquidação (i) por falta/insuficiência de fundamentação, e (ii) por vício material de violação de lei.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 29.05.2025 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

Por comunicações de 17.07.2025 as Partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 05.08.2025.

Notificada para o efeito, a AT juntou o PA e apresentou Resposta, pugnando pela total improcedência do PPA e conseqüente manutenção do acto tributário na Ordem Jurídica.

Segundo a Requerida, a Liquidação não padece de qualquer ilegalidade.

Após levantar questão prévia referente ao valor da causa, que entende vir indicado erradamente (por estarem a ser considerados para o cálculo montantes cujas correcções foram aceites), defende-se por impugnação, entre o mais remetendo para o constante do RIT.

Dá nota das duas questões em que a Requerente alicerça a sua pretensão - erro sobre os pressupostos quanto a *aumento da capacidade produtiva*, e falta de fundamentação - e defende a argumentação da Requerente não proceder.

No entender da Requerida, a Requerente erra na interpretação e aplicação das normas legais, e não cumpre com o seu ónus probatório.

Impugna os factos alegados pela Requerente em oposição à sua defesa, e os doc.s 2 a 11 juntos.

Esclarece que está em questão a elegibilidade, para efeitos de RFAI, de uma pequena parte dos investimentos realizados pela Requerente no decurso de 2020. No procedimento inspectivo considerou inelegíveis apenas partes do investimento da Requerente. A qual, por sua vez, aceitou uma parte destas correcções.

Está em causa a consideração ou não dos investimentos como *investimento inicial* para efeitos da Portaria 297/2015, de 21.09, art.º 2.º, n.º 2, al. d), e do Regulamento UE n.º 651/2014 (RGIC), Art.º 2.º, al. a) do Par. 49, “se se trata de um investimento que aumente a capacidade de um estabelecimento pré existente”. É essa a tipologia a que a Requerente se reporta, expõe.

Contextualiza o Benefício Fiscal em questão, e reporta-se ao ónus da prova.

Contrariamente ao que entende a Requerente, as aquisições que desconsiderou e que aquela questiona não qualificam como *investimento inicial* para efeitos de RFAI.

Com efeito, segundo defende e melhor desenvolve, os equipamentos em causa “não têm a capacidade de induzir a um aumento da capacidade instalada da unidade industrial”.

Alega, depois, em defesa do seu entendimento, quanto a cada um dos quatro equipamentos.

O critério relevante relativamente ao *aumento da capacidade de um estabelecimento já existente* é “a demonstração efetiva de que tais investimentos lograram induzir a um acréscimo da respetiva capacidade máxima instalada, ou seja, capazes de induzir a um aumento no volume máximo de produção que as instalações do sujeito passivo, a operar em condições normais, são tecnicamente aptas a assegurar”.

Os investimentos controvertidos não preenchem os requisitos de elegibilidade, defende, pois que não se enquadram em nenhuma das tipologias previstas na Portaria n.º 297/2015, art.º 2.º/2.

Quanto, por fim, à alegada falta de fundamentação, nota que a Requerente exerceu direito de audição e nunca tal referiu, não podendo assim colher a arguição só agora, nesta sede; a fundamentação é um conceito relativo, e a Requerente não pediu certidão como poderia ter feito ao abrigo do art.º 37.º do CPPT. Defende que a fundamentação é suficiente, clara e inequívoca.

A pretensão da Req.te improcede na sua totalidade, e o acto tributário deve manter-se, conclui.

*

Por despacho de 08.10.2025 as Partes foram notificadas para virem aos autos informar a que pontos da matéria de facto e respectivos artigos dos articulados pretendiam a inquirição de

testemunhas, e a Requerente para vir indicar os pontos da matéria de facto a que pretendia as declarações de parte e, ainda, para dar cumprimento ao disposto no art.º 498.º, n.º 1 do CPC.

Por requerimentos, respectivamente, de 17.10.2025 e de 23.10.2025, Requerente e Requerida vieram dar cumprimento ao despacho do Tribunal.

Por despacho de 29.10.2025 o Tribunal notificou as Partes da admissão da produção de prova por declarações de parte e testemunhal, e para a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, atento os requerimentos das partes de produção de prova.

A reunião teve lugar a 06.01.2026, pelas 10.00 horas, ficando as Partes então notificadas para alegações escritas facultativas, e o prazo de prolação de Decisão foi prorrogado pelo Tribunal por dois meses, nos termos do n.º 2 do art.º 21.º do RJAT, pelas razões exaradas em acta.

Requerente e Requerida apresentaram alegações, respectivamente a 16.01.2026 e a 26.01.2026, fazendo referência, cada uma, ao que considera provado/não provado, e reiterando no essencial a posição anteriormente manifestada.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cf.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O Processo não enferma de nulidades e não existe matéria de excepção.

O Pedido de Pronúncia Arbitral é tempestivo, apresentado que foi dentro do prazo legal de 90 dias – *cf.* duas últimas al.s dos factos provados, *infra*, e art.º 10.º, n.º 1, al. a), primeira parte, do RJAT (v. art.º 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT).

Cumprе apreciar e decidir.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima enquadrada no regime geral em IRC, e dedica-se essencialmente à produção e comercialização de têxteis atalhados em tecidos turcos/felpo, de banho e de praia; (por acordo; e cfr PA)

- b) A Requerente tem o CAE Principal 13920 – Fabr. Artigos Têxteis confeccionados, excepto vestuário; (cfr PA)

- c) A Requerente passou por um processo de fusão com a empresa C..., S.A., registada a 17.11.2021, com a transferência global do património daquela para a incorporante (a Requerente); (cfr PA, e declarações de parte)

- d) A Requerente procedeu a investimento que considerou para efeitos de RFAI, indicou como finalidade o “*aumento da capacidade produtiva*”, e no exercício de 2020 adquiriu equipamentos que considerou elegíveis; (cfr PA, e por acordo)

- e) Com referência ao exercício de 2020, a Requerente foi alvo de procedimento de inspeção de âmbito parcial, credenciado pela Ordem de Serviço OI2024..., destinado à verificação do cumprimento das suas obrigações tributárias, seleccionada no âmbito do controlo dos sujeitos passivos com RFAI ou DLRR - 2020 e 2021;

- f) No Projecto de Relatório de Inspeção Tributária consequente, os SIT propõem a não aceitação de certos equipamentos como elegíveis, desconsiderando da dotação de RFAI, declarada pela Requerente como gerada no período 2020, € 34.129,75”; (cfr PA, e por acordo)

g) A 29.01.2025 a Requerente foi notificada do Projecto de RIT e para exercício de direito de audição, que exerceu; (cfr PA)

h) Das correcções propostas, no total de € 34.129,75, a Requerente aceitou, no procedimento, a desconsideração da dotação de € 19.900,00 referente a adiantamentos, que regularizou, e não aceitou a constante do RIT referente “à verba de dotação de RFAI no montante de € 14.229,75”; (cfr. RIT)

i) Do RIT consta, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

“V. Descrição dos factos e fundamentos das correcções/irregularidades

V.1. Em sede de IRC

V.1.1. Correção aos benefícios fiscais provenientes do RFAI

Nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, a qual procede à regulamentação do RFAI, “*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.*” / O sujeito passivo indicou que os investimentos efetuados, têm por finalidade o “*aumento da capacidade produtiva*”. / Para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de “*investimento inicial*”. / De acordo com o n.º 5 do art.º 22.º do CFI, “*Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso*”.

Os adiantamentos efetuados no período de tributação por conta de investimentos elegíveis (AFT) que não se concretizem nesse período, não beneficiam do RFAI (...).

Na análise efetuada, verificou-se ainda que outras aquisições não reúnem as condições de investimento inicial, uma vez que se tratam de aquisições decorrentes de decisões de gestão e do funcionamento normal da atividade, nomeadamente a aquisição de equipamentos administrativos, da estrutura metálica para a colocação de painéis fotovoltaicos e o economizador de gases. / Estas aquisições não tiveram um carácter incremental face à capacidade produtiva do estabelecimento (anexo 2, com 9 páginas).

Data	N.º Fatura	Fornecedor	DESCRITIVO	Custo de Aquisição / Investimento relevante	Valor Elegível para RFAI
10/02/2020	2020000237	K...	Servidor Fujitsu RX2540	18 000,00 €	4 500,00 €
02/03/2020	1/155	J...	Multifunções Ricoh IM C3000	3 950,00 €	987,50 €
18/03/2020	FT 2020/1116	I...	Sistema de Videoconferência	519,50 €	129,88 €
28/04/2020	F050220/27116	... Portugal	PC HP SX360	1 219,50 €	304,87 €
30/04/2020	512000083	H... Lda	Estrutura Metálica Central Fotovoltaica	3 230,00 €	807,50 €
18/09/2020	2346 + 2440	G...	Economizador de Gases	30 000,00 €	7 500,00 €
Total				56 919,00	14 229,75

Para justificar este investimento, o sujeito passivo alega que estas aquisições fazem parte de uma estratégia de crescimento da empresa, que o investimento está interligado e que a aquisição dos equipamentos fabris obrigou a uma reestruturação interna e à aquisição de equipamentos administrativos e de um novo servidor com maior capacidade de armazenamento.

Os equipamentos descritos nas primeiras quatro linhas, foram classificados como “Equipamento administrativo”, que, não obstante, sejam considerados imprescindíveis para fazer face ao funcionamento normal da atividade, não se inserem numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente ao projeto inicial de investimento, pelo que não poderão ser aceites como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI. / Estamos perante investimentos de apoio ou suporte, que, por si só, não contribuem para o aumento da capacidade produtiva, mas tratam-se de aquisições isoladas que permitem um aumento na capacidade de armazenamento de dados e gestão de processos, enquadráveis na estratégia corrente de manutenção da fonte produtora, mas não enquadráveis no conceito de investimento inicial, pelo que não poderão ser aceites como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI.

Relativamente ao investimento efetuado na estrutura metálica para a colocação de painéis fotovoltaicos (...).

O economizador de gases para a caldeira, normalmente, permite recuperar o calor a partir dos gases de escape para a água de alimentação da caldeira, otimizando assim a eficiência global das instalações da forma mais compacta e rentável, que faz todo o sentido no âmbito do setor têxtil, face à poupança e à eficiência energética, conforme justificação apresentada pelo sujeito passivo “Sistema auxiliar para aquecimento da água dos motores a gás natural que permite um aproveitamento adicional da energia latente do ar quente.” No entanto, não se vislumbra de que modo a sua instalação contribui de forma direta para o aumento da capacidade de produção, pelo que o referido investimento constitui uma aquisição isolada, não enquadrável no conceito de investimento inicial e, portanto, não elegível para efeitos de RFAI.

Será ainda de referir, a este propósito, o ponto 62 das Orientações relativas aos Auxílios estatais com finalidade Regional para 2014-2020 (OAR), que esclarece que *“Se o auxílio não alterar o comportamento do beneficiário incentivando investimentos (adicionais) na região em causa, pode considerar-se que o mesmo investimento teria sido nela realizado, mesmo na ausência do auxílio. Esse auxílio carece de efeito de incentivo para alcançar o objetivo regional e não pode ser aprovado como compatível com o mercado interno.”*

Ou seja, o incentivo não será compatível com o mercado interno quando se afigurar que um investimento idêntico teria sido efetuado na região ainda que o auxílio não tivesse sido concedido. / Consequentemente, o eventual aumento marginal da capacidade da empresa que resulte do “normal” investimento contínuo em ativos, quer substituindo os obsoletos, quer complementando os que existem, não pode caber na definição de investimento inicial, porque os apoios que daí poderiam advir seriam claramente incompatíveis com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). / Efetivamente, investimento inicial é precisamente o oposto de investimento de substituição, manutenção ou atualização. / De facto, enquanto que o investimento de manutenção se destina a reparar, conservar, substituir, atualizar, tornar mais eficiente, aumentar a produtividade (...) dos ativos existentes, sob pena de eliminação do mercado, um investimento inicial é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, exigindo um conjunto suficiente de ativos que, de forma funcionalmente integrada e interrelacionada (entre si e não diretamente com a estrutura produtiva pré-existente), permita uma efetiva e significativa expansão da capacidade instalada, isto é, permita um “salto produtivo” que coloque a entidade num nível superior da sua capacidade produtiva instalada. (redimensionamento ou extensão da instalação produtiva). / Só assim se alcança um crescimento sustentável dirigido à COESÃO, que é o objetivo e condição dos auxílios regionais ao investimento.

Ou seja, a realização de um investimento inicial de aumento ou expansão da capacidade instalada não dispensa o investimento corrente na manutenção da capacidade pré-existente, sendo que, apenas o primeiro é elegível para efeitos do RFAI, impondo-se, por tal motivo a devida separação.

Assim, os investimentos referidos anteriormente não contribuem para o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, e como tal aquelas aplicações, no montante global de 136.519,00 € não são consideradas elegíveis para base de cálculo de RFAI, pelo que será expurgada a dotação de RFAI gerada e declarada no período de 2020, no valor de 34.129,75 €, correspondente à aplicação da taxa de 25%, legalmente prevista na subalínea i), da al. a), do n.º 1 do artigo 23.º do CFI, ao valor das aplicações a desconsiderar.

A correção será concretizada pela redução do montante de 34.129,75 € no valor declarado como dotação do período (campo 713 do quadro 074 do anexo D da Modelo 22), assim como no valor declarado como Saldo que transita para o período seguinte (campo 716 do quadro 074 do anexo D da Modelo 22).”

j) A Requerente aceita, nos autos, a correção referente à “Estrutura Metálica” e a desconsideração da respectiva dotação que considerara, de € 807,50;

k) O Servidor Fujitsu RX2540 M5, adquirido com produtos conexos e equipamentos *hardware*, é utilizado pela Requerente em ligação com os teares, interliga-os e permite a operacionalidade dos teares de *interface* informático avançado, que também adquiriu; (cfr PA - Anexo 2 ao RIT, doc. 8 junto pelo SP, declarações de parte e depoimento da testemunha F...)

l) A Multifunções Ricon IM C3000 é uma impressora multifunções a cores, de alta resolução, utilizada pela Requerente, entre o mais, para imprimir amostras; (cfr PA, doc 9 junto pelo SP, e depoimento da F...)

m) O Sistema de Videoconferência e PC HP SX360, que inclui monitor e suporte de chão, é utilizado em videoconferências entre a Requerente e os seus Clientes; (cfr PA - Anexo 2 ao RIT, doc. 10 junto pelo SP, declarações de parte e depoimento da testemunha F...)

n) O Economizador de Gases G... é um economizador de gases para caldeira, que faz a permuta de calor da água de entrada com os gases que saem da caldeira, permitindo que a água que vai entrar novamente na caldeira entre a 130 graus, e não já a 20 graus, e a Requerente utiliza-o na tinturaria de novos produtos; (cfr PA, doc 11 junto pelo SP, declarações de parte e depoimento da testemunha E...)

o) Qualquer dos equipamentos (v. al.s anteriores) foi adquirido no estado de novo e afecto pela Requerente à sua actividade; (cfr PA, e por acordo)

p) Em exercício do direito de audição ao Projecto de RIT a Requerente não invocou falta ou insuficiência de fundamentação, e nem veio a solicitar passagem de qualquer certidão; (cfr. PA, e por acordo)

q) Na sequência das correcções foi emitida à Requerente a liquidação em IRC N.º 2025 ..., de 24.02.2025, acrescida da liquidação de juros compensatórios de 26.02.2025 e acerto de contas de 26.02.2025, com valor a reembolsar de € 208,38 (já contabilizados os juros), de que foi

notificada e em que expressamente se remete para a fundamentação constante do respectivo RIT que se identifica; (cfr. doc.1 junto pelo SP)

r) A 27.05.2025 a Requerente interpôs o Pedido de Pronúncia Arbitral.

2.2. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa não existem factos considerados não provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos, incluindo no PA (todos os documentos se dando por integralmente reproduzidos), e, bem assim, com base nas posições manifestadas pelas Partes nos articulados, factos não controvertidos, declarações de parte e prova testemunhal, tudo devidamente concatenado e criticamente apreciado.

Foram ouvidas duas testemunhas, arroladas pela Requerente. E o seu Administrador, D..., que disse que o projecto de investimento foi concretizado entre 2019 a 2023, tinha três grandes objectivos, e logo referiu ter por objectivo “o aumento drástico da capacidade produtiva da empresa, isto é, a empresa produzia *grosso modo* 20 mil peças/dia de tecido e passou a produzir 36-40 mil peças/dia, isto é, tivemos um aumento de quantidade da produção, aumentámos a capacidade produtiva da unidade fabril em 16 mil peças/dia”; simultaneamente a empresa “passou a produzir outro tipo de produto” e “alterámos o processo de produção das linhas de fabrico”. O investimento abrangeu toda a área produtiva, comercial e logística, “antes facturávamos 12 milhões de euros, hoje facturamos 23 milhões de euros, isto é, nós duplicámos a capacidade e concretizámos isso através da facturação, através do volume de negócios.” Sobre os equipamentos, quanto ao Servidor disse que a empresa investiu em 36 teares de produção de tecidos, que foram interligados através do Servidor, é a interligação entre os equipamentos, no caso os teares. Esses teares têm um microprocessador, controlador do tear, que está ligado ao Servidor, que por sua vez está ligado a *debucho* (desenvolvimento do produto ligado com o

design), concebemos aí o artigo, e esse é lançado directamente via informática, via Servidor, para o tear. Como poderia trabalhar alternativamente o tear... “era ter 7, 8 a 10 pessoas, a fazer documentos, irem para o tear, enganavam-se, erros, não tínhamos informação”. “Permite que um tear possa trabalhar 24 horas sucessivamente sem parar mudando rapidamente de desenho através do Servidor, através de uma instrução que nós lhe damos através do *debucho* e do planeamento”. Quanto à Multifunções disse que é um equipamento fundamental pois “um dos saltos qualitativos que a empresa deu é através do produto, modificámos o processo produtivo”, “passámos a fazer um produto com várias cores, e esse produto tem que ser apresentado ao Cliente”. Imprime a cores, só através deste equipamento podemos apresentá-lo de uma forma correcta. Quanto ao Sistema de videoconferência permite trabalharmos com um *showroom* virtual, com uma câmara podemos explicar ao Cliente os pormenores, a técnica do produto. Quanto ao Economizador de gases disse que em 2020 a empresa investiu em três máquinas de tingir, o tingimento necessita de muito vapor e água quente, estávamos limitados pela produção de vapor, tínhamos uma caldeira a vapor, capacidade de 8,4 toneladas, e os novos equipamentos para trabalhar precisavam de vapor – água quente. A água ao entrar no economizador, a 20 graus, por força dos gases da caldeira transforma essa água de 20 graus em 130 graus, e a caldeira aumenta a produção de 130 para 190 graus que é a condensação para produzir vapor. Permite aumentar 1,7 toneladas/hora da produção de vapor. Disse ainda que a fusão foi concretizada “em 2020 ou 2021, arrastou-se para 2021”, com a C..., que trabalhava em exclusividade para a Req.te, pertence à mesma família, havia uma complementariedade a 100% entre as duas, no funcionamento diário há uma total complementarização. Antes de 2019 não havia o Servidor, os teares não tinham esta ferramenta electrónica de ligação, foi adquirido para fazer a interligação dos novos teares com o *debucho*, o design e o planeamento da tecelagem, está ligado através de electrónica a cada um dos teares. Estou no computador e estou a dar ordens aos teares, tear a tear. O Servidor recolhe toda a informação e transmite ao tear toda a informação que lhe queremos transmitir. Antes era feito por pessoas que lá iam com uma disquete e punham o tear a trabalhar. Quanto à Multifunções “tenho que apresentar o produto ao Cliente”. O Sistema de videoconferência permite-nos explicar ao Cliente, à distância, como o produto é feito, como pode diferenciar, etc.” Só serve para a interacção com os Clientes. O economizador de gases aumenta a produção de vapor.

Prestou depois depoimento a testemunha E..., Directora de produção na tinturaria e acabamentos, trabalha para a Req.te desde 1995. Sobre os antecedentes entre esta e a C... disse que a Administração era a mesma, foi pensado alterarmos o produto na Req.te, vocacionar a C... quase só para têxteis lar e então pensou-se em investimento de forma a conseguirmos alterar o produto, aumentar a capacidade produtiva, e fazermos uma reestruturação e haver uma fusão entre a tinturaria e a tecelagem. Alterámos o processo para um produto novo... que permitisse gramagens mais altas. Aumentámos os requisitos, ajustámos todo o nosso processo a esse tipo de produto. Quanto ao economizador, disse, para fazer tingimentos precisamos de vapor, tínhamos uma caldeira para as máquinas que estavam instaladas, como comprámos mais 3 JETs eles precisam de mais vapor. O economizador permite aumento da produção de vapor por hora, faz uma permuta de calor da água de entrada com os gases que saem da caldeira, dessa água que vai entrar novamente na caldeira a 130 graus e não a 20 graus. Conseguimos mais 1,7 toneladas vapor/hora. Passaram a produzir, com a fusão com a C..., novos produtos e produtos de qualidade superior.” “A nível de teares não sei.” “Este economizador foi destinado à compra dos novos JETs, não tem a ver com os teares”. E os JETs (máquinas de tingir) precisam de vapor, para aquecer a água. Tínhamos uma caldeira. Mas com a aquisição destas novas máquinas de tingir precisávamos de mais vapor. Chegámos à conclusão que o economizador era a solução para produzirmos mais vapor.

Por fim prestou depoimento F..., Director Comercial, funcionário da Req.te desde 2005. Quanto à “junção das empresas” e ao investimento disse que houve um aumento do volume de produção, que era preciso vender, que houve um aumento de produção significativo, aumento de vendas, e que a empresa passou a produzir produtos de qualidades diferentes. Quanto ao Servidor, disse que diminui muito a possibilidade de erros de produção. Antigamente os teares trabalhavam com cartões perfurados, isso fazia o desenho, actualmente é um ficheiro informático, já há muitos anos; o ficheiro era colocado num CD, kassete, ou *pen drive*, e era colocado no tear, máquina a máquina, a única coisa que o operador vê é um código, não se vê o desenho, tem N códigos “por aí abaixo”, passa para a memória do tear, ficam dezenas de desenhos no tear e é muito fácil enganar-se. A partir do momento em que temos Servidor que está directamente ligado ao tear onde é feito o desenho é um ficheiro electrónico, que depois é gravado e inserido no tear automaticamente, o tear só tem na sua memória o desenho que está

a trabalhar. Portanto não existe possibilidade de erro a nível de desenho. Além disso é instantâneo, em vez de se perder tempo a programar o tear. O Servidor faz a ligação entre os computadores que criam os desenhos, e os teares. Quanto à Multifunções tem tinteiros e cabeças de impressão de alta definição, está ligada directamente ao *design*, permite em papel simular uma amostra tecnicamente correcta, vai imprimir o mesmo ficheiro que é enviado para o tear, permite otimizar procedimentos, trabalhar mais depressa. Para fazer uma amostra física tenho que parar o tear para fazer a amostra, reduzo a necessidade de fazer amostras físicas, embora nem todos os Clientes aceitem. Não é usada em geral para fotocópias, eventualmente para um catálogo mais específico. Se deixar de fazer amostras físicas não paro máquinas para fazer amostras. O sistema de videoconferência é muito importante porque não consigo ir visitar os Clientes todos, a única maneira de contactar os Clientes é por videoconferência. Com este sistema não tenho dificuldade em mostrar o pormenor do desenho e com afinação de cores.

Quer a Parte, quer as testemunhas, aparentaram ao Tribunal prestar as suas declarações/depoimentos com isenção e o necessário distanciamento, não obstante a relação com a empresa Requerente. Ficou evidente também, em todos os casos, uma falta de destreza entre capacidade produtiva *versus* produção, entre aumento de capacidade produtiva *versus* aumento de quantidade de produção.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC¹), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf.* art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC²).

3. Matéria de Direito

¹Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

²Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para qualquer deles - ou para Outros quando nos referirmos à aplicabilidade no caso dos respectivos artigos - se remeter na presente Decisão).

Contextualizando e recapitulando brevemente.

A Requerente foi alvo de procedimento inspectivo, com referência ao ano de 2020, no qual foi desconsiderada uma parte da dotação de RFAI que entendeu gerada no exercício e declarou.

A correcção proposta pelos SIT no Projecto foi no valor de € 34.129,75, fundamentando-se na não qualificação de certos equipamentos adquiridos pela Requerente como *investimento inicial* para efeitos de RFAI, como ali melhor desenvolvido.

Desse montante de correcções propostas, a Requerente aceitou, e regularizou em sede de procedimento, o respeitante aos equipamentos que os SIT consideraram adiantamentos, correspondentes a uma correcção de dotação no valor de € 19.900,00.

Subsistiu, do valor inicialmente proposto de correcções (€ 34.129,75), o valor de € 14.229,75.

Nos autos, a Requerente vem contestar a correcção de dotação, de € 14.229,75, em parte.

Aceita a correcção respeitante à Estrutura Metálica Fotovoltaica, € 807,50 de dotação.

E não se conforma com as correcções relativas aos demais equipamentos, que adquiriu, identificados no RIT quadro a pp. 27 (v al. i) do probatório). A saber: Servidor Fujitsu, Multifunções Ricon, Sistema de Videoconferência e PC, Economizador de Gases, dotação no valor global de € 13.422,25.

A Requerente sustenta que sem os equipamentos em questão “seria impossível aumentar a capacidade produtiva da empresa traduzida no aumento do volume de negócios”. São complementares dos demais equipamentos e elegíveis ao abrigo do art.º 22.º do CFI, do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015 e do Art.º 2.º do Regulamento (CE) n.º 651/2014, que defende violados.

De seu lado, a Requerida entende que, tendo a Requerente indicado a finalidade de “aumento da capacidade produtiva” e não tendo os equipamentos em questão, pela análise efectuada, um carácter incremental face à capacidade produtiva do estabelecimento, aquelas aquisições não reúnem as condições de *investimento inicial*. E como tal, não são elegíveis para efeitos de RFAI.

Subjazem às posições das Partes entendimentos divergentes desde logo sobre o que seja, para efeitos de RFAI, “aumento de capacidade produtiva” de estabelecimento existente. Como melhor veremos.

3.1. Questões a decidir

A) Haverá que decidir se a não aceitação dos equipamentos em questão como aplicações relevantes elegíveis para efeitos de RFAI viola, ou não, o regime jurídico deste Benefício Fiscal. Mais concretamente, se a Liquidação viola, nessa medida, os art.º 22.º do CFI, art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21.09, e art.º 2.º do Regulamento (CE) n.º 651/2014, como invoca a Requerente.

B) Caso se decida pela negativa a questão que antecede, e de harmonia com o disposto no art.º 124.º, n.º 2, al. a), do CPPT quanto à ordem do conhecimento dos vícios, haverá ainda que apreciar e decidir quanto à alegada falta/insuficiência de fundamentação.

Consoante o que se vier a concluir, assim a liquidação em crise será ou não de anular, como vem peticionado.

Vejamos, começando por enquadrar brevemente o Benefício Fiscal em questão, RFAI, e aproximando conceitos, como segue.

3.1.1. – Do RFAI

O RFAI é um Benefício Fiscal, e os Benefícios Fiscais (BF) são medidas de carácter excepcional, com um fundamento extrafiscal. Deles tratou o legislador, entre o mais, no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), cuja “Parte I - Princípios gerais” é aplicável também aos BFs aí não previstos (v. art.ºs 1.º e 2.º). Como aí se lê (art.º 5.º), os BFs podem ser automáticos ou, diferentemente, dependentes de reconhecimento. Os primeiros resultam directa e imediatamente da lei. É o caso do RFAI. Cabe à AT, nestes, verificar os pressupostos de elegibilidade *à posteriori*.

O RFAI é um Benefício Fiscal ao investimento produtivo³. *Cfr.*, entre o mais, art.º 1.º do DL n.º 162/2014, de 31.07, que aprova o *novo* Código Fiscal do Investimento (CFI).

E é também um Auxílio de Estado com finalidade regional, aprovado ao abrigo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC), que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o Mercado Interno. *Cfr.* art.º 1.º, n.º 2 do CFI.

E, assim também, regulamentado por Portaria – a Portaria n.º 297/2015, de 21.09 (“a Portaria”), que procede à regulamentação do regime jurídico do RFAI assegurando a aplicação integral das regras previstas no RGIC e, quando aplicável, das Orientações relativas aos Auxílios com finalidade regional 2014-2020 (as “OAR”), e define os procedimentos especiais de controlo de montantes.

Nos termos do art.º 25.º do CFI, o sujeito passivo deve justificar a dedução à colecta de IRC neste âmbito mediante documentação a integrar o dossier fiscal, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respectivo montante e outros elementos considerados relevantes. E, *cfr.* art.º 7.º da Portaria, n.º 1, al. a), o sujeito passivo deve ali incluir, entre outros elementos, o enquadramento do investimento numa das Tipologias previstas no art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria: “1 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento, os sujeitos passivos devem incluir no processo de

³ Quaisquer sublinhados e/ou negritos ao longo da presente serão nossos, salvo se indicarmos em contrário.

documentação fiscal (...) os seguintes elementos: a) Descrição (...) indicando designadamente (...), bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da presente portaria;”.

Este art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria dispõe assim:

“Artigo 2.º - Âmbito de aplicação

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.”

E o Art.º 2.º do RGIC, para que ali se remete, assim:

“Artigo 2.º - Definições

Para efeitos do presente regulamento, entende-se por:

(...) 41) “Auxílios regionais ao investimento”, os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial (...); (...)

49) “Investimento inicial”,

a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou

b) (...)”

Entre as características do RFAI, além do já *supra*, refira-se ainda, é um BF na modalidade de dedução à colecta, condicionado, que se adquire com a verificação de pressupostos objectivos e subjectivos.

Nos autos vem em questão a verificação de pressuposto objectivo, a saber, o investimento naqueles equipamentos - activos fixos tangíveis (AFT) adquiridos em estado de novos e afectos à exploração da empresa (o que não vem questionado), *cf.* art.º 22.º, n.º 2, al. a), e n.º 5, do CFI - qualificar, como a lei exige, como “investimento inicial” para efeitos de RFAI (como vimos de ver).

Dito isto.

3.1.1.1. – Tipologia “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”

Cfr. al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria, os benefícios previstos no art.º 23.º do CFI “*apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC*”. Apenas são aplicáveis relativamente aos investimentos iniciais.

Logo aí se remetendo expressamente para o a respeito constante do RGIC. Onde, vimos, vêm definidos, os *investimentos iniciais*, como sendo os investimentos em activos relacionados com, no aplicável ao nosso caso – *i.e.*, na Tipologia aplicável, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

E estando nós em sede de BF ao investimento produtivo (*cf. supra*), a capacidade de que se trata é a capacidade produtiva. Assim, trata-se do, visa-se o, aumento da capacidade produtiva.

O que não é o mesmo que aumento da produção. Nem o mesmo que aumento de facturação e/ou do volume de negócios. Como parece a Requerente, salvo o devido respeito, chegar a confundir. A título de exemplo e entre o mais, afirmando “aumentar a capacidade produtiva da empresa traduzida no aumento do volume de negócios”, “aumento da capacidade produtiva refletida num aumento de faturação”.

Clarifique-se. Capacidade instalada, potencial produtivo, não é o mesmo que capacidade

realizada, produção efectivamente realizada (nem o mesmo que facturação do que se produziu). Se se quiser, recorrendo ao ex. da pandemia Covid, a quebra na produção e/ou facturação e/ou do volume de negócios com que a tantas empresas se depararam não vinha a par, bem se vê, da redução da capacidade que tinham instalada.

Dito isto. Tratamos de capacidade produtiva do estabelecimento existente. A capacidade instalada. Visa-se o aumento da capacidade produtiva instalada.

E para medir tal aumento, incremento, “a extensão da capacidade” (é também expressão do legislador comunitário no RGIC), há critérios técnicos a que o sujeito passivo pode recorrer. Como seja o da variação do Valor Bruto de Produção, a par de outros.

“O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente refere-se ao aumento da capacidade instalada em relação ao ano pré-projeto. Nesta tipologia, a empresa deve aumentar a sua capacidade produtiva de bens e/ou serviços já produzidos nesse estabelecimento. Para demonstrar esse aumento, deverá utilizar-se a variação do Valor Bruto de Produção (VBP) ou outro critério tecnicamente sustentável pela empresa.” (Eduardo Sá e Silva, Adalmiro Pereira e Susana Andrade, *in* “Benefícios fiscais em sede de IRC”, Vida Económica, 2019).

E a elegibilidade das aplicações relevantes passa, assim, pela definição (*cf.* RGIC) - e pela eleição por parte do sujeito passivo – de uma Tipologia de *investimento inicial*.

3.1.2. – No caso

Dissemos já, foi na Tipologia que vimos de referir que a Req.te enquadró o seu investimento.

Assim se retira também do seu PPA - *cf.*, entre o mais aí, “127 - No caso em apreço, é evidente, e foi esclarecido desde o início, que o plano de investimento da requerente era destinado a um *aumento da capacidade produtiva* conforme consta do relatório”.

E muito embora no PPA também refira, quanto ao investimento, “[d]o mesmo tendo resultado igualmente a diversificação de produtos e a alteração fundamenta[l] do processo de produção global” (46 do PPA) e, neste contexto, se mencione que tal “aliás, decorre do documento junto sob o n.º 4”, nem é isso que resultou provado (v. al d) do probatório). Desde logo, o doc n.º 4 é cópia de um Relatório de gestão do exercício de 2018 da C..., que não da Requerente. E mesmo nesse documento aquilo de que se fala é de um projecto “para aumentar a capacidade produtiva”, ainda que mais adiante se leia “[a]dicionalmente o investimento prevê melhorias nas instalações (...) introdução de produtos mais técnicos (...)”. Sendo, ademais, que a fusão pela qual a Req.te incorporou a C... só se deu em 2021 (v. al. c) do probatório). Acresce, em qualquer caso, no RIT vir assente ter sido essa a tipologia eleita, ao que a Requerente adere. Referindo a Requerente é que, assim o interpretamos, desse investimento também vieram a resultar outros efeitos.

Sempre se note, aliás, que tão pouco a Requerente alegou (ou provou) que reunisse os requisitos que seriam aplicáveis caso tivesse pretendido o investimento respeitar a outra das tipologias que não a do aumento da capacidade produtiva - v., entre o mais, art.º 3.º da Portaria. Nem tanto vinha em questão.

Pois bem.

Nos autos está em causa a verificação, ou não, do facto constitutivo do direito ao dito Benefício Fiscal, na Tipologia “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, como eleito pela Requerente - v. RGIC, art.º 2.º, al. a) do Par. 49, e Portaria, art.º 2.º, n.º 2, al. d). Quanto a determinadas aquisições.

Cabe ao Autor a alegação e prova dos factos constitutivos do direito que invoca. V. art.º 74.º, n.º 1 da LGT - “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*” E v. art.º 14.º, n.º 2, da LGT, que consagra um ónus da prova específico em matéria de Benefícios Fiscais: “*Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a*

revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei (...), sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.”

No caso, está em questão a qualificação, ou não, dos investimentos feitos pela Requerente nos referidos equipamentos, a aquisição dos mesmos, como aplicações relevantes elegíveis - v. art.º 22.º, n.º 2, al. a) do CFI. Preenchidos que estão os demais requisitos, todos cumulativos, e que não vêm questionados.

Para se preencher o requisito em questão, e já que os benefícios previstos no art.º 23.º do CFI só são aplicáveis quanto a “investimentos iniciais”, os equipamentos terão que traduzir investimento conexo com o aumento da capacidade do estabelecimento já existente.

Ou seja, *investimento inicial* para efeitos de RFAI.

Ora.

3.1.2.1. – O caso de cada um dos equipamentos

Vejam os então - apreciemos, para decidir - quanto a cada um dos quatro equipamentos adquiridos pela Requerente e que a Requerida não aceitou como aplicações relevantes elegíveis, se sim ou não qualificam como *investimento inicial*.

Em defesa do direito por que pugna, a Requerente alega que os equipamentos integram uma estratégia global “com a finalidade de atingir o fim subjacente ao projeto inicial de investimento”, são complementares e o conjunto de equipamentos permitiu o “aumento da capacidade produtiva da empresa e aumentar o volume de negócios”, sem eles “seria impossível aumentar a capacidade produtiva da empresa traduzida no aumento do volume de negócios”, a sua aquisição foi decisão estratégica de investimento, que é um todo e “permitiu o aumento da capacidade produtiva refletida num aumento de faturação”.

No acto em crise desconsideram-se os equipamentos com fundamento em não integrarem o conceito de *investimento inicial*, tendo o SP indicado a finalidade de aumento da capacidade produtiva, e cfr. Par. 49) do RGIC e do art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria. Para o investimento em aplicações relevantes ser elegível é necessário que integre o conceito de *investimento inicial*. São “aquisições decorrentes de decisões de gestão e do funcionamento normal da atividade, nomeadamente a aquisição de equipamentos administrativos (...) e o economizador de gases (...) não tiveram um carácter incremental face à capacidade produtiva do estabelecimento (...) permitem um aumento na capacidade de armazenamento de dados e gestão de processos, enquadráveis na estratégia corrente de manutenção da fonte produtora, mas não enquadráveis no conceito de investimento inicial, pelo que não poderão ser aceites como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI.” “O economizador de gases (...) otimizando assim a eficiência global das instalações da forma mais compacta e rentável, que faz todo o sentido no âmbito do setor têxtil, face à poupança e à eficiência energética, conforme justificação apresentada pelo sujeito passivo (...) No entanto, não se vislumbra de que modo a sua instalação contribui de forma direta para o aumento da capacidade de produção (...)” Fundamenta-se nos art.ºs 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria, 2.º, al. a), Par. 49, do RGIC, 22.º e 23.º do CFI, e, ainda, 62 das OAR. (v. al. i) do probatório *supra*).

Conclui-se ali, com a fundamentação daí constante (v. al. i) do probatório *supra*), que os investimentos naqueles equipamentos não contribuem para o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento existente e, como tal, as aplicações em questão não são elegíveis.

Avançado, um a um.

Recordando, antes, que o investimento vem enquadrado na actividade económica CAE -13920 Fabr. Artigos Têxteis confeccionados, dedicando-se a Requerente essencialmente à produção, e comercialização, de têxteis atoalhados em tecidos turcos/felpe (cfr. art.º 2.º, n.ºs 2 e 3, *ex vi* art.º 22.º, n.º 1, todos do CFI). E que é ao SP que compete demonstrar qual a finalidade/objectivo dos investimentos no seio do projecto produtivo e a função que têm no mesmo (v. art.ºs 14.º, n.º 2, e 74.º, n.º 1 da LGT, *supra*).

3.1.2.1. A) Servidor Fujitsu RX2540 M5

Provou-se que o Servidor em questão é utilizado em conexão com os teares onde a Requerente produz os têxteis, que os interliga e que permite a operacionalidade dos teares, também adquiridos e considerados para efeitos de RFAI, de *interface* informático avançado. Mais que foi adquirido com produtos conexos incluindo equipamentos *hardware*. Cfr probatório *supra*. Assim, Servidor apropriado a utilização em ambiente têxtil (teares), permitindo uma automatização da produção e uma operação mais *inteligente*/digital. Através de *interfaces* específicas permitindo enviar comandos para os teares, receber dados (potencialmente de volume relevante) e transmiti-los aos teares. Através do computador a ele ligado poderão dar-se instruções aos teares, utilizando os dados, assim de forma comparativamente mais automatizada e, assim também, tendencialmente potenciadora de redução de nível de erros. Aporte de avanço tecnológico, desde logo face a outras formas de dar instruções aos teares, passível de aumentar o potencial produtivo de factores de produção - os teares. Tecnologia, avanço tecnológico, *hardware*, ferramenta tecnológica que pelos seus atributos/funcionalidades evidencia aptidão para aumentar a capacidade produtiva, já que se eleva a computadorização do sistema/da específica operação produtiva. Tendencialmente eliminará redundâncias e evitará erros. E, provada que ficou a agregação,nexo causal, entre este equipamento e os teares, não só pode gerar economia de custos e ganhos operacionais como também revela aptidão para exponenciar a capacidade de produção industrial em causa, têxtil (transformação) - instalada. Assim, aplicação elegível, por, contrariamente ao concluído no acto em crise, se subsumir ao conceito de *investimento inicial*.

3.1.2.1. B) Multifunções Ricoh IM C3000

Na sequência de tudo o que se percorreu, e v probatório *supra*, uma multifunções –impressora/fotocopiadora..., independentemente da maior ou menor resolução, a cores ou não, não aumenta a capacidade produtiva, têxtil, não reveste aptidão para aumentar o potencial produtivo. Por si

só ou em conjugação com outros equipamentos existentes, não permite aumentar a capacidade produtiva instalada, o potencial produtivo, têxtil. Mesmo que possa gerar economia de custos e/ou ganhos operacionais (como será se o Cliente se bastar com amostra impressa em papel, que deixa de ter que ser feita utilizando um tear...), eventualmente permitir que a capacidade produtiva, a fonte produtiva, seja melhor/mais eficazmente utilizada, com isso não aumenta a capacidade produtiva instalada. Esta mantém-se a mesma.

Logo, confirma-se, como no acto em crise decidido, a aplicação não é elegível para efeitos de RFAI, já que não qualifica como *investimento inicial*.

3.1.2.1. C) Sistema de Videoconferência e PC HP SX360

É utilizado em videoconferências entre a Requerente e os seus Clientes, na comunicação com os Clientes, simplesmente. *Cfr.* probatório *supra*. O que, podendo relevar para efeitos de vendas do produto, e assim, lá está, para aumento de facturação/volume de negócios, não interfere nem contribui para aumentar a capacidade produtiva instalada, o potencial produtivo existente. Investimento de apoio ou suporte, que não contribui para o aumento da capacidade produtiva. Confirma-se, como no acto se decidiu, não era elegível para efeitos de RFAI, pois não qualifica como *investimento inicial*.

3.1.2.1. D) Economizador de Gases G...

Trata-se de um equipamento que economiza gases para caldeira, como o nome indica, e como provado - *cfr* probatório *supra* - permuta calor da água de entrada com os gases que saem da caldeira, permitindo que a água entre novamente na caldeira a uma temperatura mais elevada, não já a 20 graus mas sim a 130, e é utilizado pela Requerente na tinturaria de novos produtos. Optimiza a eficiência das instalações, permitindo maior poupança/eficiência energética. Como também a Requerente justificou em sede de procedimento – “permite um aproveitamento adicional da energia latente do ar quente” (cfr. RIT, al i) probatório). Porém, mais uma vez, o

potencial produtivo não é expandido por via disso, não se potencia um aumento da capacidade de produção instalada, têxtil. Nem se poderia confundir, neste contexto, um incremento da produção de vapor com o (não provado) aumento, por via do economizador de gases, da capacidade instalada, capacidade de produção têxtil, actividade no âmbito da qual o projecto de investimento se enquadra.

A aquisição do economizador não era, assim, elegível para efeitos de RFAI, pois não qualifica como *investimento inicial*. Como no acto em crise bem se decidiu.

Assim, os três investimentos referidos em último lugar não contribuem para o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, não constituem *investimento inicial*, como em relação aos mesmos se decidiu no acto em crise. Como tal, as respectivas aplicações não são de considerar elegíveis para base de cálculo de RFAI.

Nem mesmo relativamente a eles, ainda se diga, o argumento da Requerente de que “ainda que se tratasse de investimento de substituição, não poderia, por si só, conduzir à exclusão do RFAI pois um investimento de substituição deve, em certas circunstâncias, considerar-se investimento inicial, designadamente quando, fruto da evolução tecnológica, corresponder a uma alteração fundamental do processo de produção” procedia. Desde logo, nenhum destes três traduz, pelo que se viu serem, uma alteração fundamental do processo de produção.

*

Concluindo, há que responder à Questão decidenda A) e no que se refere ao primeiro dos equipamentos, o Servidor Fujitsu RX2540 M5, afirmativamente: a não aceitação deste como aplicação relevante elegível para efeitos de RFAI viola o regime jurídico do RFAI, as normas convocadas a respeito pela Requerente. Já no que se refere aos demais equipamentos improcede o vício de violação material de lei invocado pela Requerente, pelo que vimos.

*

Cabe, conseqüentemente, apreciar agora - quanto aos equipamentos relativamente aos quais se conclui improceder o vício de violação material de lei (v. art.º 124.º, n.º 2, al. a), do CPPT) - se

há vício de violação formal de lei – falta ou insuficiência de fundamentação, como também invoca a Requerente. Questão decidenda B).

Vejamos.

3.1.3. Da falta/insuficiência de fundamentação

Segundo alega a Requerente, no RIT a Requerida apenas faz uso de conceitos gerais e não concretiza o que considera não demonstrado quanto aos equipamentos e por que considera que não são elegíveis. Pelo que a fundamentação é insuficiente. Sem a referência expressa aos factos e às disposições legais subjacentes ao acto a fundamentação é insuficiente, e tem por consequência a sua anulabilidade, afirma.

Sucedem que, por um lado, notificada do Projecto do RIT a Requerente exerceu direito de audição e nada referiu quanto a uma (agora) alegada insuficiência da fundamentação. Mais, caso à Requerente se suscitasse dúvidas, que o Tribunal não consegue alcançar, então sempre teria ao seu alcance o mecanismo de que poderia ter lançado mão – requerendo outros elementos e a emissão de uma certidão – cfr art.º 37.º do CPPT.

Em todo o caso, vimos, nem é verdadeiro afirmar-se que do acto não constam os factos, as razões da desconsideração caso a caso, nem o é também afirmar que são usados conceitos genéricos, que não vemos onde (ademais, o conceito determinante nesta sede, e que não é “conceito geral” – *investimento inicial* – é precisamente de modo especial explanado e desenvolvido no RIT). E o mesmo quanto aos fundamentos de direito – as normas vêm percorridas e explicitadas. *V. al. i) do probatório supra.*

A fundamentação do acto, que também percorremos *supra*, revela a adequada suficiência e clareza no contexto do acto em crise, e tendo como padrão um destinatário normal. E a Requerente revela tê-la bem compreendido.

Não vem violado o invocado art.º 77.º da LGT, que no ora relevante dita:

“Artigo 77.º - Fundamentação e eficácia

1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

Nem o art.º 268.º da SRP, que a Requerente a passos menciona. Com efeito por um lado a Requerente não pediu ceritdão, como vimos, e, por outro, os actos foram-lhe notificados (o Projecto de RIT, o RIT e a Liquidação) na forma prevista na lei e a fundamentação deles constante é expressa e acessível, cumprindo todos os dispositivos legais a respeito (e v. al.s i) e q) do probatório *supra*).

Por fim, ao convocar o art.º 99.º, al, c) do CPPT a Req.te deixa claro querer reportar-se ao vício formal de falta de fundamentação. O que, vimos, não se verifica.

Não ocorria, também, o vício de forma que vem imputado à liquidação. À Questão decidenda B) há que responder negativamente, não ocorre vício de falta de fundamentação.

*

Em conclusão final. Recai sobre si, Requerente, o ónus da prova do facto constitutivo do direito que invoca, a beneficiar da dedução à colecta em questão ao abrigo do RFAI (*cf.* art.º s 14.º, n.º 2 e 74.º, n.º 1, da LGT). Não o tendo, em qualquer caso, feito, quanto aos três últimos equipamentos, sempre tal teria que ser valorado contra si, por aplicação das regras do ónus da prova. Não se provou, como concluímos pelo percurso seguido acima, que das aquisições em questão resultava um aumento da capacidade instalada.

Por tudo o visto, a Liquidação padece do vício de violação material de lei invocado pela Requerente no que à aquisição do Servidor Fujitsu em questão se refere.

No mais não padece dos vícios que a Requerente lhe imputa. Como se decidirá.

4. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o PPA, e assim:

Anular a Liquidação melhor identificada *supra* na parte da desconsideração da dotação de RFAI no valor de € 4.500,00 com origem na aquisição do Servidor Fujitsu RX2540 M5, e anular a liquidação de juros compensatórios na parte correspondente; e
Manter Liquidação na restante parte.

5. Valor do processo

A Requerente indicou como valor da causa o de € 34.129,75; a Requerida considera que o valor corresponde a € 13.422,25. Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 e 6.º, al. a) do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. b) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se este valor em € **13.422,25** (dos € 34.129,75 projectados corrigir a Requerente regularizou € 19.900,00; e das correcções efectivamente operadas, no valor de € 14.229,75, aceita a de € 807,50).

6. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.ºs 5 e 7 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, a cargo da Requerida e da Requerente na proporção do decaimento, a saber, 35% e 65%, respectivamente.

Lisboa, 16 de Março de 2026

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)

