

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 574/2020-T**

**Tema: IRC. Dedutibilidade de gastos. RFAI**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Martins Alfaro e Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 19-01-2021, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A..., S.A.**, titular do número de identificação de pessoa coletiva (NIPC)..., com sede social sita na Rua ..., n.º..., união das freguesias de ... e ..., ...-... ..., (doravante a “Requerente”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação:

- das decisões de indeferimento dos procedimentos tributários de reclamação graciosa que correram termos junto da Direção de Finanças do Porto sob os n.ºs ...2019... e ...2019...;
- das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) referentes aos exercícios fiscais de 2014 e de 2015, com os n.ºs de liquidação, respetivamente, 2018..., de 12-12-2018, e 2018..., de 18-12-2018;
- das liquidações de juros compensatórios (JC), com os n.ºs, respetivamente, 2018 ... e 2018..., e
- das respetivas demonstrações de acerto de contas identificadas sob os n.ºs 2018 ... e 2018..., estas nos valores, respetivamente, de € 111.004,88 (cento e onze mil e quatro

euros e oitenta e oito cêntimos) e € 69.987,55 (sessenta e nove mil e novecentos e oitenta e sete euros e cinquenta e cinco cêntimos).

A Requerente pede ainda o reembolso do imposto a considera indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 27-10-2020.

Em 17-12-2020, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 19-01-2021.

A AT apresentou resposta em que defendeu que deve julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Em 13-05-2021, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

No dia 14-05-2021, a Requerente veio requerer a junção de dois documentos, designadamente a *«Ata número quarenta e cinco, de 6 de novembro de 2018, da assembleia-geral da Requerente no qual se deliberou a retificação do projeto de fusão entre a Requerente, enquanto entidade incorporante, e a sociedade B..., S.A., enquanto entidade incorporada»* e *«certidão da escritura pública de retificação, enquanto documento autêntico outorgado notarialmente a 13 de novembro de 2018, e que através do qual se deu cumprimento à supra-referida retificação, corrigindo-se, assim, e com efeitos retroativos, os valores das prestações acessórias de capital e dos resultados transitados, de modo a ajustá-los àquilo que sempre figurou inscrito na contabilidade da Requerente»*.

As Partes apresentaram alegações em 28-05-2021, último dia do prazo fixado na reunião.

Nas suas alegações a Autoridade Tributária e Aduaneira pede o desentranhamento dos documentos juntos pela Requerente em 14-05-2021, por serem apresentados após ter terminado a produção de prova, mas pronuncia-se sobre o seu conteúdo e relevância processual.

Em 31-05-2021, já depois de apresentadas as alegações, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio requerer a junção de uma certidão permanente da Requerente, consultada em 17-05-2021, «*ao abrigo do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material*».

Notificada deste requerimento, a Requerente nada opôs, mas veio, em 04-06-2021, juntar uma versão actualizada da certidão permanente da Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada da junção do requerimento pelo Sujeito Passivo e nada veio dizer.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Questão da junção de documentos após a reunião**

### **2.1.1. Extinção, por intempestividade, do direito de a Autoridade Tributária e Aduaneira requerer o desentranhamento dos documentos**

No dia imediato à reunião, em que se procedeu a produção de prova testemunhal, a Requerente veio juntar dois documentos:

- «(i) *Ata número quarenta e cinco, de 6 de novembro de 2018, da assembleia-geral da Requerente no qual se deliberou a retificação do projeto de fusão entre a Requerente, enquanto entidade incorporante, e a sociedade B..., S.A., enquanto entidade incorporada,*
- (ii) *Certidão da escritura pública de retificação, enquanto documento autêntico outorgado notarialmente a 13 de novembro de 2018, e que através do qual se deu*

*cumprimento à supra-referida retificação, corrigindo-se, assim, e com efeitos retroativos, os valores das prestações acessórias de capital e dos resultados transitados, de modo a ajustá-los àquilo que sempre figurou inscrito na contabilidade da Requerente».*

A Requerente refere que «a apresentação deste requerimento, e da prova documental a ele anexa, advém de, no seguimento da prova testemunhal produzida ontem em sede da inquirição ocorrida, ter-se percebido que os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Aveiro não tiveram em consideração os efeitos da realização destes atos, apesar dos mesmos terem ocorrido ainda numa fase em que estava em curso a ação inspetiva, como se constata pelo facto do próprio relatório de inspeção tributária ter sido notificado à Requerente a posteriori, mediante ofício datado de 7 de dezembro de 2018».

A Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada da junção dos documentos referidos através de email enviado expedido em 14-05-2021, que se considera recebido em 17-05-2021, nos termos do artigo 10.º, n.º 4, do RJAT.

O prazo supletivo para a prática de actos processuais é de 10 dias, nos termos dos artigos 23.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 29.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Por isso, o prazo para a Autoridade Tributária e Aduaneira deduzir oposição a junção dos documentos referidos e requerer o seu desentranhamento terminou em 27-05-2021, um dia antes da data em que fez tal requerimento.

O decurso de prazo peremptório extingue o direito de praticar o acto, nos termos do artigo 139.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC) subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Por isso, a Autoridade Tributária e Aduaneira perdeu o direito a requerer o desentranhamento dos documentos referidos.

### **2.1.2. Decisão sobre a junção dos documentos apresentado pela Requerente**

O artigo 10.º, n.º 1, alínea d), do RJAT, que estabelece os requisitos do pedido de constituição do tribunal arbitral, estabelece que devem constar dele "os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir".

No entanto, no artigo 18.º do RJAT prevê-se que na primeira reunião possam ser convidadas as Partes a corrigir as suas peças processuais, o que tem ínsita a possibilidade de posterior junção de documentos, já que a falta de junção de documentos que deveriam ser juntos pode ser uma das deficiências das peças processuais.

Porém, está ínsito na decisão de prosseguimento do processo com alegações que a fase de produção de prova terminou, iniciando-se a fase final de discussão da causa, em que, em princípio, não é já permitido produzir prova. a verdade, se assim, não fosse, seria imprevisível a data para proferir a decisão final, exigida pelo n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, pois qualquer junção de documentos destinados a prova de factos alegados, se fosse admitida, implicaria a necessidade de assegurar o direito de contraditório à parte contrária, inclusivamente com idêntica possibilidade de junção de documentos e subsequente contraditório.

De qualquer modo, essa inviabilidade de apresentação de documentos depois da reunião não é um princípio absoluto, pois é naturalmente limitada pela própria finalidade que se tem em vista ao proibir estabelecer fases processuais, que é a de evitar perturbações processuais que possam prejudicar a *«obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas»* [artigo 16.º, alínea b) do RJAT]..

Para além disso, essa restrição à apresentação de documentos tem de ser também compaginada com o dever que o Tribunal Arbitral tem de realizar as diligências probatórias que entender adequadas, nos termos da alínea e) do artigo 16.º do RJAT, inclusivamente o dever de ordenar a junção aos autos de documentos, independentemente de eles terem ou não sido apresentados pelas Partes e do momento em que o foram, designadamente ao abrigo dos princípios do inquisitório e da descoberta da verdade material, pertinentemente invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira para justificar a junção ainda mais tardia de um documento, e que são princípios de aplicação generalizada (artigos 13.º do CPPT e 411.º do CPC).

Afigura-se, assim, numa ponderação conjugada dos interesses em causa, que aqueles princípios que devem prevalecer sempre que a junção de documentos não provoca perturbação considerável da tramitação normal do processo que afecte a prossecução do princípio da

celeridade [artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2, do RJAT], pelo menos quando não haja indícios de uma conduta que possa considerar-se violadora dos deveres de cooperação e boa fé processual, que também têm de ser observados [artigo 16.º, alínea f), do RJAT].

No caso em apreço, a Requerente apresentou os documentos no primeiro dia do prazo das alegações de 15 dias, a tempo de a Autoridade Tributária e Aduaneira poder pronunciar-se sobre eles no prazo supletivo de 10 dias, sem provocar qualquer atraso na tramitação do processo, pelo que é manifesto que não vale aquela razão de ordenação processual como fundamento de rejeição da junção.

Por outro lado, como diz a Requerente, a junção de documentos está relacionada com a produção de prova testemunhal ocorrida na reunião, em que foi referido que teria havido uma correção do projecto de fusão que não foi considerada no Relatório da Inspeção Tributária.

Assim, não se indicia violação dos princípios da cooperação ou da boa fé e, por outro lado, é clara a potencial utilidade dos documentos para confirmar ou não a veracidade dos depoimentos produzidos na reunião.

Para além disso, no caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nas suas alegações, pronunciou-se longamente sobre os documentos referidos, pelo que ficou satisfeito o princípio do contraditório, traduzido na "*faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo*" [artigo 16.º, alínea a) do RJAT].

Pelo exposto, podendo os documentos referidos ser relevantes para a decisão da causa, o Tribunal Arbitral decide admitir a sua junção e indefere, também por esta razão, o pedido de desentranhamento formulado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **2.2. Junção do documento pela Autoridade Tributária e Aduaneira**

A Autoridade Tributária e Aduaneira veio requerer a junção de um documento já depois de terminado o prazo para alegações (o que torna, naturalmente, menos compreensível o requerimento de desentranhamento dos documentos juntos pela Requerente, no início do prazo para alegações).

Esse documento é uma certidão permanente da Requerente extraída em 17-05-2021 (fls. 34 da certidão).

Como fundamento da sua pretensão, a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca que a não junção do documento com as alegações se deve a mero lapso e indica como suporte jurídico o artigo 146.º, n.º 2, do CPC (a Autoridade Tributária e Aduaneira refere no início, por lapso, o artigo 142.º, n.º 2, do CPC, que não existe na versão vigente, mas percebe-se que quer referir-se ao artigo 146.º, n.º 2, indicado no sumário de uma decisão que transcreve).

O artigo 146.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, estabelece que *«deve ainda o juiz admitir, a requerimento da parte, o suprimento ou a correção de vícios ou omissões puramente formais de atos praticados, desde que a falta não deva imputar-se a dolo ou culpa grave e o suprimento ou a correção não implique prejuízo relevante para o regular andamento da causa»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira faz referência, nas suas alegações, à certidão cuja junção extemporânea pretende, pelo que é de crer que se tratou de um lapso que, naturalmente, não é imputável a dolo ou culpa grave da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por outro lado, embora a junção do documento após as alegações afecte o andamento do processo, pela necessidade de assegurar à Requerente a possibilidade de se pronunciar, no exercício do direito de contraditório, o prazo supletivo de 10 dias para esse efeito, contado da notificação da junção que lhe foi feita (artigo 149.º, n.º 2, do CPC), termina muito antes da data de 28-06-2021, anunciada para prolação da decisão arbitral, pelo que o prejuízo para o regular andamento do processo não tem relevância apreciável.

Neste contexto, admite-se o documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, após as alegações.

### **2.3. Junção do documento pelo Sujeito Passivo em 04-60-2021.**

Na sequência da junção pela Autoridade Tributária e Aduaneira de uma certidão permanente da Requerente extraída em 17-05-2021, o Sujeito Passivo veio, em 04-06-2021 juntar uma nova certidão permanente, mais actualizada, contendo uma inscrição efectuada em 02-06-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada da junção da versão actualizada da certidão permanente e nada veio dizer.

Uma vez que foi aceite a junção pela Autoridade Tributária e Aduaneira da certidão permanente, aceita-se também a versão actualizada, pelas mesmas razões.

### **3. Matéria de facto**

#### **3.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

**A.** Foi efectuada uma acção inspectiva à Requerente, ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2017... e OI2018...;

**B.** Nessa inspecção foi elaborado, em 04-12-2018, o Relatório da Inspecção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

***III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES  
MERAMENTE ARITMÉTICAS***

***III. 1. EM SEDE DE IRC - MA TERIA COLETÁ VEL***

***III.1.1. Período de tributação de 2014***

***III.1.1.1. Gastos não aceites -juros pagos ao acionista C...***

*Conforme relatado no ponto II.3.5.2 a fls. 11 do presente relatório, a conta SNC 56xxx – Outros Instrumentos de Capital, respeitante a prestações acessórias dos acionistas, em 31 de dezembro de 2012, após o processo de fusão entre a A... e a D... e entre a A... e a B..., apresentava um saldo de 11.774.654,27 euros, expresso da seguinte forma:*

	31/12/2012 (APÓS FUSÕES)	31-12-2013	31-12-2014	31-12-2015	31-12-2016
C...	7.911.228,75	7.851.228,75	7.141.228,75	7.141.228,75	7.141.228,75
L...	610.014,56	610.014,56	610.014,56	610.014,56	610.014,56
M...	610.014,56	592.514,56	412.514,56	412.514,56	412.514,56
N...	101.669,09	101.669,09	101.669,09	101.669,09	101.669,09
O...	2.541.727,32	2.441.727,32	2.441.727,32	2.441.727,32	2.191.727,32
<b>SALDO PREST ACESSÓRIAS</b>	<b>11.774.654,27</b>	<b>11.597.154,27</b>	<b>10.707.154,27</b>	<b>10.707.154,27</b>	<b>10.457.154,27</b>
FIN. OBTIDOS ( C... )	0,00	0,00	300.000,00	240.000,00	180.000,00
FIN. OBTIDOS ( M... )	0,00	0,00	150.000,00	120.000,00	90.000,00
<b>SALDO PREST ACESSÓRIAS + FIN OBTIDOS</b>	<b>11.774.654,27</b>	<b>11.597.154,27</b>	<b>11.157.154,27</b>	<b>11.067.154,27</b>	<b>10.727.154,27</b>

*O saldo expresso na conta SNC 56xxx - Outros Instrumentos de Capital, em 31 de dezembro de 2012, decompõe-se, por entidade e por acionistas, da seguinte forma:*

	31-12-2012
Prest. Acessórias - B...	8.624.085,01
C... + FAMILIA	6.870.000,01
O...	1.754.085,00
Prest. Acessórias - D...	520.000,00
A...	520.000,00
Prest. Acessórias - A...	3.077.815,91
C... + FAMILIA	2.308.361,93
O...	769.453,98
	<b>12.221.900,92</b>
CONVERSÃO DE PREST ACESS. DOS ACIONISTAS DA A... EM CAPITAL (Cfr Ata nº 23 da Assembleia Geral da A... , de 29/11/2012)	-447.246,65
	<b>11.774.654,27</b>

*Em 29 de dezembro de 2011, ocorreu uma operação de fusão em que a A... (na qualidade de sociedade incorporante) incorpora o património da Sociedade D..., Lda (constituída em outubro de 2008 com a designação social de E..., Lda), em Anexo 3. passando o capital social a ascender a €7.000.000,00 (por incorporação de reservas e por fusão).*

*Em 10 de dezembro de 2012, houve novo aumento de capital, passando este de €7.000.000,00 para €7.650.000,00, por incorporação de prestações acessórias no montante de €447.246,65 e por incorporação de reservas no montante de €202.753,35, conforme Ata N° 23 de Assembleia Geral da A... datada de 29/11/2012, em Anexo 5. E, em 30 de dezembro de 2012, houve uma operação de fusão em que a A... (na qualidade de sociedade incorporante) incorpora o património da B..., SA*

(doravante designada somente por B...), em Anexo 2, passando o capital social a ascender a €10.000.000,00 (por transferência global de património).

Assim, relativamente ao saldo de prestações acessórias, em 31 de dezembro de 2012 (após os processos de fusão da A... com a D... e da A... com a B...) temos:

SLD Prest. Acessórias (APÓS FUSÕES - 31/12/2012)	B...	D...	A...	TOTAL PREST.ACESSÓRIAS	CONVERSÃO DE PREST.ACESS. DOS ACIONISTAS	TOTAL PREST.ACESSÓRIAS
C... + FAMILIA (75%)	6.870.000,01	390.000,00	2.308.361,93	9.568.361,94	-335.434,99	9.232.926,95
O... (25%)	1.754.085,00	130.000,00	769.453,98	2.653.538,98	-111.811,66	2.541.727,32
<b>TOTAL</b>	<b>8.624.085,01</b>	<b>520.000,00</b>	<b>3.077.815,91</b>	<b>12.221.900,92</b>	<b>-447.246,65</b>	<b>11.774.654,27</b>

Ora, através da Ata nº 24 da Assembleia Geral da A..., de 28 de dezembro de 2012, em Anexo 6. foi deliberada a remuneração das prestações acessórias do acionista C..., à taxa fixa de 6% ao ano, a partir de 01 de janeiro de 2012, devendo o juro vencidos ser pagos com a restituição, integral ou parcial, das prestações acessórias aos respetivos acionistas, ou logo que a empresa tenha disponibilidade de tesouraria.

Refira-se que, no período de 2013, na contabilidade da A... o saldo de prestações acessórias respeitantes ao acionista C... e família, correspondente a 75% de participações na A..., foi desdobrado, tendo o mesmo a seguinte repartição:

ACIONISTAS/%PARTICIPAÇÃO	31-12-2013	31-12-2014	31-12-2015	31-12-2016
C... (62%)	7.911.228,75	7.851.228,75	7.141.228,75	7.141.228,75
L... (6%)	610.014,56	610.014,56	610.014,56	610.014,56
M... (6%)	610.014,56	592.514,56	412.514,56	412.514,56
N... 1%)	101.669,09	101.669,09	101.669,09	101.669,09
O... (25%)	2.541.727,32	2.441.727,32	2.441.727,32	2.441.727,32
<b>SALDO INICIAL PREST. ACESSÓRIAS</b>	<b>11.774.654,27</b>	<b>11.597.154,27</b>	<b>10.707.154,27</b>	<b>10.707.154,27</b>
<b>REEMBOLSOS DE PREST. ACESSÓRIAS:</b>	<b>177.500,00</b>	<b>440.000,00</b>	<b>90.000,00</b>	<b>340.000,00</b>
C...	60.000,00	410.000,00	60.000,00	60.000,00
M...	17.500,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
O...	100.000,00	0,00	0,00	250.000,00
FIN. OBTIDOS (C... ) (*)	0,00	300.000,00	240.000,00	180.000,00
FIN. OBTIDOS ( M... ) (*)	0,00	150.000,00	120.000,00	90.000,00
<b>SALDO EFETIVO PREST ACESSÓRIAS (= SI PREST ACCESS + FIN OBTIDOS - REEMBOLSOS)</b>	<b>11.597.154,27</b>	<b>11.157.154,27</b>	<b>10.977.154,27</b>	<b>10.637.154,27</b>

(\*)TRANSITARAM DA CONTA SNC 56xxxx-Outros Inst. De Capital (PREST.ACESS.) P/ CONTA SNC 2531xxxx Fin. Obtidos Participantes de Capital

E, sobre esta matéria, importa ainda referir que as percentagens de participação acima mencionadas não estão diretamente correlacionadas com os montantes de prestações acessórias em dívida aos acionistas, uma vez que ao acionista C... o

montante daquelas prestações em dívida contempla um montante de 1.607.745,01 euros que, de acordo com folha de cálculo fornecida aos SIT pelo sujeito passivo, poderiam corresponder a entradas de prestações acessórias à B... com imóveis pelo acionista C... .

Nestes termos, os montantes pagos ao acionista C... a título de remuneração das prestações acessórias, entre 2012 e 2015, foram 553.975,62 euros, 471.073,72 euros, 446.473,72 euros e 442.873,72 euros, respetivamente, conforme quadro abaixo:

Prestações acessórias - C... + FAMILIA	31-12-2012	31-12-2013	31-12-2014	31-12-2015
B...	6.870.000,00	Sem distribuição por processos de fusão, tendo		
D...	390.000,00	a D...	e a B...	sido incorporadas
A...	1.972.926,94	na A...		
Saldo Prest. Acessórias - C... + FAMILIA	9.232.926,94	9.232.926,94		
Divisão de Prest Acessórias pela Família		-1.321.698,20 (*)		
Restituições Prest. Acessórias - C...	0,00	-60.000,00	410.000,00	-60.000,00
Saldo Prestações Acessórias - C...	9.232.926,94	7.851.228,74	7.441.228,74	7.381.228,74
Taxa fixa 6%/ano X Saldo Prest. Acess	553.975,62	471.073,72	446.473,72	442.873,72

(\*) Montante de 1.321.698,20 = 610.014,56 + 610.014,56 + 101.669,09, repartição por L... (6%)+ M... (6%)+ N... (1%), respetivamente

Da análise ao quadro supra importa salientar:

### 1) Prestações Acessórias na D...

No projeto de fusão entre a A... (enquanto sociedade incorporante) e a D... (sociedade incorporada), em Anexo 3. em página 11, é referido que "No que respeita às prestações acessórias, no valor de 520.000 euros, existentes na D..., Lda e realizadas apenas pela A..., SA, estas, serão convertidas em prestações acessórias na A..., SA e serão "distribuídas" pelos acionistas da A... na proporção que cada um detém no seu capital social." (sublinhado nosso)

Assim, com o processo de fusão entre a A... e a D..., a A... abdicou do direito de ser ressarcido das prestações acessórias que detinha na D... a favor dos seus acionistas sem qualquer contrapartida.

Ou seja, com esta operação de fusão, a A... não só distribuiu pelos seus acionistas, de forma gratuita, as prestações acessórias que detinha na D..., no montante de

*520.000 euros, como ainda, a partir de 2012 (após processo de fusão), paga uma remuneração (juros) ao acionista C... .*

*A relevância fiscal de um gasto depende da prova da sua necessidade e adequação, nestes termos, a A... ao contabilizar o gasto com juros, respeitantes às prestações acessórias que detinha na D... e que foram "distribuídas" aos seus acionistas aquando do processo de fusão, não poderá ser aceite fiscalmente, uma vez que se trata de um gasto respeitante a um direito a que a A... prescindiu (por não necessário???) quando, de forma gratuita, o cedeu/distribuiu aos seus acionistas na proporção das suas participações.*

*Face ao exposto, nos termos dos artigos 23.º e 23º-A.º do Código do IRC, importa que o sujeito passivo A... proceda ao acréscimo do montante de 19.344,00 euros ( $= (520.000 \times 62\%) \times 6\%$ ), respeitante à remuneração das prestações acessórias distribuídas gratuitamente ao acionista C..., no campo 734 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos períodos de 2014.*

## **2) Prestações Acessórias na B...**

*Conforme anteriormente relatado no presente relatório, no ponto II.3.5.2, em fls. 11 a 16, da análise à contabilidade da A... comparativamente com o teor do projeto de fusão entre a A... (enquanto sociedade incorporante) e a B... (sociedade incorporada), em Anexo 2. aprovado pela Ata nº 63 da Assembleia Geral da B..., datada de 23 de abril de 2012, em Anexo 7. verificou-se que a estrutura do Capital Próprio da B... constante do projeto de fusão não é a mesma que foi transposta para a contabilidade da A... após fusão*

*Assim, no projeto de fusão, em Anexo 2. a estrutura do Capital Próprio das sociedades A... (após incorporação da D... no âmbito do processo de fusão) e B... era:*

A...

B...

**ESTRUTURA DO CAPITAL PRÓPRIO DA A... ANTES E APÓS A FUSÃO**

Com a realização do processo de fusão, a estrutura de capitais próprios da A... passará a ser a seguinte:

Rúbricas do Capital Próprio	A... SA Ex-ante Fusão	A... SA + B... SA Ex-post Fusão
Capital Social Realizado	7.000.000,00 €	10.000.000,00 €
Prestações Acessórias	3.597.815,91 €	6.663.445,74 €
Reservas Legais	135.838,75 €	233.577,99 €
Outras Reservas	0,00 €	82.388,13 €
Resultados Transitados	776.951,20 €	574.197,85 €
Excedentes de Revalorização	0,00 €	0,00 €
Resultado Líquido do Exercício	0,00 €	0,00 €
<b>Capital Próprio</b>	<b>11.510.605,86 €</b>	<b>17.553.609,71 €</b>

De referir que os dados acima apresentados foram extraídos dos balanços intercalares de cada uma das empresas, com referência a 1 de Janeiro de 2012, para o efeito elaborados.

*E, na contabilidade da A..., após incorporação das sociedades D... e B... no âmbito dos processos de fusão, a estrutura do Capital Próprio refletida é a seguinte:*

	2012	2013	2014	2015	2016
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>					
<b>CAPITAL PRÓPRIO</b>					
Capital realizado	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00
Ações (quotas) próprias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outros instrumentos de capital próprio (*)	11.774.654,27	11.597.154,27	10.707.154,27	10.707.154,27	10.457.154,27
Prémios de emissão	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Reservas legais	243.493,82	267.374,57	349.443,25	446.826,68	565.757,66
Outras reservas	82.388,13	82.388,13	82.388,13	332.388,13	332.388,13
Resultados transitados	-4.306.799,54	-3.853.065,17	-2.293.760,27	-693.475,09	1.566.213,54
Ajustamentos em ativos financeiros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Excedentes de revalorização	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras variações no capital próprio	0,00	0,00	337.920,25	286.905,58	199.510,00
<b>SOMA</b>	<b>17.793.736,68</b>	<b>18.093.851,80</b>	<b>19.183.145,63</b>	<b>21.079.799,57</b>	<b>23.121.023,60</b>
Resultado líquido do período	477.615,12	1.641.373,58	1.947.668,61	2.378.619,61	3.101.195,37
Dividendos antecipados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO</b>	<b>18.271.351,80</b>	<b>19.735.225,38</b>	<b>21.130.814,24</b>	<b>23.458.419,18</b>	<b>26.222.218,97</b>

(\*) os Outros Instrumentos de capital próprio são constituídos unicamente por prestações acessórias

*Da leitura das peças supra expostas, verifica-se que a divergência basilar entre o teor do projeto de fusão e o expresso na contabilidade da A..., corresponde ao valor das prestações acessórias e dos resultados transitados, na medida em que do balanço intercalar da B..., reportado a 01 de janeiro de 2012, constante no projeto de fusão (abaixo transposto), traduz a cobertura de resultados transitados negativos (cobertura de prejuízos contabilísticos) por via de diminuição de prestações acessórias no montante de 4.871.004,70 euros.*

*Projecto de Fusão entre as Sociedades*

A... B...

**ANEXO 2:** Balanço intercalar da B... LSA à data de 1 de Janeiro de 2012

BALANÇO INTERCALAR, 01 DE JANEIRO DE 2012

RUBRICAS	DATAS	
	01-01-2012	
<b>ACTIVO</b>		
Ativo não corrente		
Ativos não líquidos		3 080 776,30
Participações de Investimento		751 004,68
Participações Financeiras - outras entidades		13 303,80
Ativos por impostos diferidos		8 842,73
		<b>4 083 773,51</b>
Ativo corrente		
Financiamentos		1 000 000,00
Clientes		3 754 400,00
Adiantamentos e formosagens		30 817,45
Estado e outras entidades públicas		82 204,44
Outras empresas e entidades		24 100,19
Diferimentos		13 200,20
Caixa e depósitos bancários		4 933 776,13
		<b>7 777 457,07</b>
		<b>Total do ACTIVO</b>
		<b>12 214 178,35</b>
<b>CAPITAL PRÓPRIO PASSIVO</b>		
Capital Próprio		
Capital realizado		2 350 000,00
Outros instrumentos de capital próprio		3 012 670,45
Reservas legais		37 124,54
Outras reservas		82 204,44
Reservas estatutárias		0,00
Excedentes em reavaliação		0,00
Resultado líquido do período		4,00
		<b>Total do Capital Próprio</b>
		<b>6 562 025,83</b>
<b>PASSIVO</b>		
Passivo não corrente		
Financiamentos		17 004,91
Financiamentos Obrigados		478 200,00
Passivos por impostos diferidos		388 309,57
		<b>1 170 014,48</b>
Passivo Corrente		
Financiamentos		2 328 343,54
Adiantamentos de Clientes		0,00
Estado e outras entidades públicas		82 820,00
Financiamentos Obrigados		648 870,82
Outras Empresas e Pessoas		1 762 800,00
Diferimentos		0,00
		<b>6 967 194,36</b>
		<b>Total do Passivo</b>
		<b>6 971 124,92</b>
		<b>Total do Capital Próprio e do Passivo</b>
		<b>12 214 178,35</b>

B...

*Ou seja, muito embora o teor do projeto de fusão tenha sido aprovado em Ata n.º 63 da Assembleia Geral da B..., datada de 23 de abril de 2012, em Anexo 7, e registado na Conservatória do Registo Comercial pela AP. 5/20121210, mediante celebração de escritura pública de fusão, datada de 30 de novembro de 2012, celebrada no Cartório Notarial F..., em Anexo 8. o que efetivamente foi transposto para a contabilidade da A... não considerou a cobertura de prejuízos que se encontra refletida no balanço intercalar da B..., reportado a 01 de janeiro de 2012.*

Refira-se ainda que, no projeto de fusão, elaborado em 23 de abril de 2012 (em Anexo 2) consta, relativamente ao montante de prestações acessórias após fusão, o seguinte:

No que respeita às prestações acessórias existentes após a fusão, no valor total de 6.663.445,74 euros, serão "rateadas" pelos accionistas da A... na proporção que cada um detém no seu capital social.

Ou seja, o montante de 6.663.445,74 euros corresponde ao saldo de prestações acessórias após cobertura dos resultados transitados negativos da B... (no montante de 4.871.004,70 euros) e anterior às entradas de prestações acessórias pela O..., em maio de 2012, no montante de 240.203,84 euros, portanto,  $6.663.445,74 = 6.903.649,57 - 240.203,84$ , conforme quadro abaixo:

SLD Prest. Acessórias (APÓS FUSÕES - 31/12/2012)	B...	D...	A...	TOTAL PREST.ACESSÓRIAS	CONVERSÃO DE PREST.ACESS. DOS AÇIONISTAS	TOTAL PREST.ACESSÓRIAS (31/12/2012)	Cobertura Res. Trans Negativos (-4.871.004,70€)	TOTAL EFETIVO DE PREST.ACESSÓRIAS (31/12/2012)
C... + FAMILIA (75%)	6.870.000,01	390.000,00	2.308.361,93	9.568.361,94	-335.434,99	9.232.926,95	-3.653.253,53	5.579.673,43
O... (25%)	1.754.085,00	130.000,00	769.453,98	2.653.538,98	-111.811,66	2.541.727,32	-1.217.751,18	1.323.976,14
<b>TOTAL</b>	<b>8.624.085,01</b>	<b>520.000,00</b>	<b>3.077.815,91</b>	<b>12.221.900,92</b>	<b>-447.246,65</b>	<b>11.774.654,27</b>	<b>-4.871.004,70</b>	<b>6.903.649,57</b>

O Saldo de prestações acessórias no montante de 1.754.085,00€ corresponde a 1.513.881,16€ (Slid em 31/12/2011)+ 240.203,84€ (Entradas de Prest Acess em Maio/2012)

Assim, verificada esta divergência e, tendo as prestações acessórias do acionista C... começado a ser remuneradas a partir de 01 de janeiro de 2012, conforme Ata nº 24 da Assembleia Geral da A..., de 28 de dezembro de 2012, em Anexo 6. à taxa fixa de 6% ao ano, foi necessária a explicação da mesma, uma vez que para o cálculo deste gasto (juros) foi tomada como referência os valores expressos na contabilidade da A..., e não o que foi aprovado (pela Ata nº 63 da Assembleia Geral da B..., datada de 23 de abril de 2012 - em Anexo 7 e registado na Conservatória do Registo Comercial (pela AP. 5/20121210).

Nestes termos, foi notificado para prestação de esclarecimentos, em 27 de junho de 2018, em Anexo 9. o Revisor Oficial de Contas do sujeito passivo, atendendo ao Parecer emitido pelo mesmo, em 23 de abril de 2012, nos termos do artigo 99º do Código das Sociedades Comerciais "Com base na análise efetuada, o mencionado projeto de fusão não nos merece qualquer reparo.", e que o mesmo aprovou as contas

*do sujeito passivo antes do projeto de fusão e após o registo do projeto de fusão com realidades distintas.*

*Veio o mesmo responder à notificação, em 20 de julho de 2018, via email, em Anexo 10, esclarecendo que: Os esclarecimentos que nos solicitam reportam-se ao balanço à data de 31.12.2012, ou seja, são posteriores ao parecer emitido.", mais esclareceu que "Relativamente à estrutura dos capitais próprios, foi previsto proceder à cobertura dos resultados transitados negativos que a B..., SA apresentava de forma a que tal situação, proveniente do passado, não figurasse nas contas da A..., SA (sociedade incorporante) através da utilização das prestações acessórias, nos termos da alínea b) do Art. 20 do Código das Sociedades Comerciais, ou seja, quinhoando as perdas.", por fim esclareceu ainda que "Não obstante o conteúdo do projeto de fusão prever a cobertura dos resultados transitados negativos, tal situação não veio a concretizar-se em virtude dos acionistas não estarem disponíveis para abdicar do capital investido na B..., SA. Esta situação, não prejudicou nem alterou a situação líquida da sociedade incorporante. Apenas se registou uma alteração qualitativa e não permutativa na situação líquida. Ou seja, ao invés dos resultados transitados negativos, provenientes da B..., SA, deixarem de constar na situação líquida da A..., SA por contrapartida da consequente redução das prestações acessórias, traduzindo-se numa redução do mesmo valor destas duas rubricas, os resultados transitados negativos permaneceram assim como as prestações acessórias, não se registando, desta forma, diminuições nem nos resultados transitados nem nas prestações acessórias."*

*Ora, analisando o teor da resposta dada pelo Revisor Oficial de Contas do sujeito passivo, importa referir que a indisponibilidade por parte dos acionistas de abdicar do capital investido na B... não consta em qualquer documento/atas, exibidos aos SIT no decurso do procedimento inspetivo, quer da B... quer da A..., não se verificando o mesmo relativamente à intenção de procederem a cobertura de resultados transitados negativos da B... via diminuição das prestações acessórias, uma vez que essa intenção foi aprovada pela Ata nº 63 da Assembleia Geral da B..., datada de 23 de abril de 2012 -em Anexo 7. foi registado o projeto de fusão daquelas*

sociedades, e na escritura de fusão, datada de 30 de novembro de 2012, celebrada no Cartório Notarial F..., em Anexo 8, é mencionado claramente que "(...) no período compreendido entre a elaboração do projeto de fusão e dos respetivos anexos e a data da ata não existiu mudança relevante, nos elementos de facto em que esse projeto e seus anexos se basearam, excepto o aumento de capital da sociedade "A..., SA" hoje celebrado neste cartório notarial, lavrada neste livro de notas, a folhas 57 e seguintes.", e ainda que "(...) procedem à fusão das suas representadas nos precisos termos do projeto de fusão, transferindo globalmente para a sociedade "A..., SA" o património da sociedade "B..., SA", com todos os seus elementos, activos, passivos, direitos e obrigações" (sublinhado nosso).

Importa ainda referir que, com base no refletido no projeto de fusão (em Anexo 2), o sujeito passivo solicitou a dedutibilidade dos prejuízos fiscais da B..., bem como benefícios fiscais/neutralidade fiscal previstos nos artigos 73º e seguintes do Código do IRC.

Relativamente ao afirmado pelo Revisor Oficial de contas do sujeito passivo de que "Esta situação, não prejudicou nem alterou a situação líquida da sociedade incorporante. Apenas se registou uma alteração qualitativa e não permutativa na situação líquida.", o mesmo não poderá ser entendido exatamente nestes termos, uma vez que as prestações acessórias não seguem o regime das prestações suplementares, devendo, portanto, ser consideradas como passivo pela possibilidade de restituição e remuneração aos acionistas sem as restrições impostas às prestações suplementares.

Ora, nos termos do artigo 112º do Código das Sociedades Comerciais, com a inscrição no registo comercial:

- a) Extinguem-se as sociedades incorporadas ou, no caso de constituição de nova sociedade, todas as sociedades fundidas, transmitindo-se os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade: (sublinhado nosso)
- b) Os sócios das sociedades extintas tornam-se sócios da sociedade incorporante ou da nova sociedade.

*Por outro lado, é o registo na Conservatória do Registo Comercial e a escritura pública de fusão que garantem a segurança jurídica das relações, quer para terceiros quer para os próprios acionistas, uma vez que as normas jurídicas que regulam as fusões têm por função a proteção de interesses, precavendo a possibilidade de oposição à realização das operações.*

*Portanto, o sujeito passivo ao calcular o montante de juros a pagar ao acionista C... sobre as prestações acessórias que constam da sua contabilidade e ao fazer o seu registo, como gasto, na conta SNC 6911000012 - Juros de Acordos, está a considerar um valor de gasto superior ao que efetivamente deveria ter registado, uma vez que o saldo contabilístico de prestações acessórias não tem refletida a cobertura de prejuízos da B..., aquando do processo de fusão registado na Conservatória do Registo Comercial.*

*Assim, não sendo este excesso de gastos aceites fiscalmente nos termos dos artigos 23.º e 23º-A.º do Código do IRC, importa que o sujeito passivo A... proceda ao acréscimo do montante de 181.201,37 euros  $(=(7.441.228.741 - 3.020.022.912) \times 6\%) - 446.473,72$ ), respeitante à remuneração das prestações acessórias ao acionista C... que serviram para cobertura de resultados transitados negativos da B..., no campo 734 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2014, conforme resulta do quadro abaixo:*

	Período 2014	Período 2015
a) Sid P. A. - C... (C/ Cob Prej)(*)	4.421.205,83 (**)	4.361.205,82 (***)
b) Juros calculados com base na Tx fixa 6%/ano: $(= a) \times 6\%$	265.272,35	261.672,35
c) Taxa fixa 6%/ano X Saldo Prest. Acess (calculada Pelo SP)	446.473,72	442.873,72
Valor correção = b) - c)	-181.201,37	-181.201,37
(*) Resultados Transitados negativos da B... no período de 2011 = - 4.871.004,70€ X 62% (=participação de C... após divisão pela família)		
(**) O montante de 4.421.205,83 corresponde a: $7.441.228,74 - (4.871.004,70 \times 62\%)$		
(***) O montante de 4.361.205,82 corresponde a: $7.381.228,74 - (4.871.004,70 \times 62\%)$		

### **III.1.2. Período de tributação de 2015**

#### **III. 1.2.1. Gastos não aceites -juros pagos ao acionista C...**

*Conforme o extensamente explanado nos pontos 1) e 2) do capítulo III.1.1.1, em fls. 20 a 29, do presente relatório, também no período de 2015, a A... procedeu à remuneração das prestações acessórias ao acionista C..., com base nos valores refletidos na contabilidade da A... e, portanto sem atender aos valores que resultam da aplicação do teor do projeto de fusão entre a A... e a B... .*

*Assim, também no período de 2015, nos termos dos artigos 23º e 23º-A.º do Código do IRC, importa que o sujeito passivo A... proceda ao acréscimo dos montantes de:*

*> 181.201,37 euros (= (7.381.228,743 - 3.020.022,91) X 6%) - 442.873,72), respeitante à remuneração das prestações acessórias ao acionista C... que serviram para cobertura de resultados transitados negativos da B..., no campo 734 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2015.*

*> 19.344,00 euros (= (520.000 X 62%) X 6%), respeitante à remuneração das prestações acessórias distribuídas gratuitamente ao acionista C..., no campo 734 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2015.*

*(...)*

## **III.2. EM SEDE DE IRC - IMPOSTO (DEDUÇÕES À COLETA)**

### **III.2.1. Período de tributação de 2014**

#### **III.2.1.1. Dedução à coleta indevida - regime fiscal de apoio ao investimento**

*O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), criado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, que vigorou, com algumas alterações, entre 2009 e 2013, bem como o mesmo regime incluído no Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de Agosto (2007-2013), e do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (2014-2020), respetivamente.*

*Segundo o §31 do preâmbulo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento*

*das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável.*

*O mesmo parágrafo acrescenta, ainda, que nas regiões que satisfazem as condições previstas no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, onde se insere a zona de Estarreja (local da sede e atividade do sujeito passivo), os auxílios com finalidade regional podem ser concedidos para promover:*

- i. criação de novos estabelecimentos;*
- ii. extensão da capacidade de um estabelecimento existente;*
- iii. diversificação da produção de um estabelecimento ou*
- iv. mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*

*Por sua vez, o n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, considera, no âmbito dos auxílios com finalidade regional, um investimento inicial:*

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

*Dando cumprimento ao espírito e ao estipulado nos regulamentos comunitários acima referidos, para além do enquadramento do investimento numa das tipologias acima referidas, é exigido às entidades o cumprimento cumulativo de várias condições, entre elas, que se efetue investimento relevante que proporcione a criação*

*de postos de trabalho e a sua manutenção, conforme a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, aprovado pelo Decreto-lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.*

*O n.º 2 do artigo 22.º do CFI estabelece, ainda, que o investimento tem de ser feito em ativos afetos à exploração da empresa, nomeadamente:*

- a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo (...);*
- b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*

*O n.º 4 do artigo 22.º do CFI impõe um conjunto de condições cumulativas, entre as-  
quais a prevista na alínea c):*

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

*O benefício fiscal associado a este regime prevê a dedução até 50% da coleta do valor correspondente a 25% das aplicações relevantes, relativamente a investimento realizado até ao montante de 5.000.000,00 euros, conforme dispõem as alíneas b) do n.º 2 e i) do n.º 1 da alínea a) do n.º 1, ambas do artigo 23.º do CFI (redação anterior à Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).*

A...  
INVESTIMENTO ELEGÍVEL BENEFÍCIOS FISCAIS (2014)  
DESPESAS ELEGÍVEIS RFAI

Unidade: Euros

Nº Doc.	Nº Doc. Aquisição	Conta SNC Final/ Código Bem	Data de Aquisição	Descritivo	Valor Elegível RFAI
1	FAC 14/292	433000673	12/03/14	UPGRADE MOLDE CADEIRA I...	18 500,00
2	2014/15	4330001314	11/04/14	MOLDE INJEÇÃO 6 CAVIDADES	3 395,00
3	FT 1/309	4330000681	15/04/14	UPGRADE MOLDE "TRAVESSA COMPRESSOR	7 500,00
4	FT 1/264	4330000670	21/04/14	UPGRADE MOLDE "BLINDAGEM DOBRADIÇA"	800,00
5	2014/23	4330000278	13/05/14	UPGRADE MOLDE CX TERMOSTATO	2 400,00
6	2014/22	4330000480	13/05/14	4 CORREDIÇAS P/MOLDE DE GUIA DIVISÓRIA	2 000,00
7	2014/25	4330001287	30/05/14	FERRAMENTA P/FURAR PUXADOR BRANDT	1 350,00
8	1400133/1	4330000433	28/06/14	PERSONAL COMPUTER PC ..... Q67 + ACESSÓRIOS	1 688,06
9	2567	4330001296	15/07/14	MOLDE INJECCAO C/ 1 CAV. - DES. 201700 - 1/3	2 667,00
10	2014/48	4330000500	25/09/14	PLACA MOLDANTE P/MOLDE DE INJEÇÃO	3 000,00
11	RIN140930	4330001309	30/09/14	MOLDE CAPA DOBRADIÇA SUP L60 (DES.2186)	1 086,43
12	RIN140930	4330001310	30/09/14	MOLDE CASQUILHO FILTRO CAV (DES.2214)	1 207,15
13	2590	4330001296	07/10/14	MOLDE INJECCAO C/ 1 CAV. - DES. 201700 - 1/3	2 667,00
14	FT 2001/68	4330001295	31/10/14	Molde de Injeção Vitrine Plin Conjunto de 3 Moldes	1 200,00
15	2600	4330001296	11/11/14	MOLDE INJECCAO C/ 1 CAV. - DES. 201700 - 1/3	2 667,00
16	FIC A/1249	4330001294	20/11/14	MOLDE COMPLETO DE ESTRUTURA INTERNA C/	6 800,00
17	FA 2014/1501	4330001300	25/11/14	MOLDE/CALIBRADORES PERFIL VITRINA PLIN-E25	2 000,00
18	2014/75	4330001298	18/12/14	MOLDE 2 CAV. P/ "DISTANCIADOR COMANDO DIXELL" 2283	600,00
19	2014/75	4330001299	18/12/14	MOLDE 2+2 CAV. P/ "ESPELHO PUXADOR" E "PASSPUXADOR	875,00
20	20140589	4330001311	30/12/14	COMPRESSOR DE PARAFUSO KAESER MOD.CSDX 165 SFC	30 000,00
21	20140589	4330001312	30/12/14	SECADOR MASSA TERMICA KAESER MOD.TF 174	6 200,00
22	2014-086	4340000079	25/04/14	EMPILHADOR OM EU3/15	10 000,00
23	20133350	4340000074	07/08/14	BATERIA, MOD. 40x4P2S620, 80V, 620 Ah/5h	6 270,00
24	1004332/Q	4350000318	22/01/14	PORTATIL TECRA A50-A-12E	1 081,90
25	147/2014	4350000320	10/03/14	UPS SERVIDOR- MULTIPOWER DSP 5 KVA	1 747,97
26	FIC P/9024365	4350000321	15/04/14	COMPUTADOR PACK CAD - 3D - MONITOR	2 024,00
27	2000126170	4350000323	31/12/14	SERVIDOR BL460c	80 926,35
28	2014/32	4371000273	07/06/14	FERRAMENTA P/FURAR CURBA C/CILINDRO	1 600,00
29	2014/38	4371000269	25/07/14	FERRAMENTA P/FURAR PORTA P/FECHADURA L60	1 650,00
30	2014/69	4371000274	28/11/14	FERRAMENTA P/REBAIXAR REFORÇO INF. LONG.GRANALEIRA	1 200,00
31	20140589	4371000275	30/12/14	MICRO FILTROS KAESER MOD. FE-177	1 275,00
<b>Total</b>					<b>206 376,86</b>

Analisados os investimentos elegíveis para RFAI pela A..., no período de 2014 e, em observância ao estipulado número 49 do artigo 2º do REGULAMENTO (UE) N.º 651/2014 DA COMISSÃO de 16 de junho de 2014, solicitou-se ao sujeito passivo, através de notificação de 23 de maio de 2018, em Anexo 12. A demonstração/identificação da diversificação da produção da A..., SA para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou, da mudança fundamental do processo de produção global do estabelecimento existente.

A resposta do sujeito passivo, relativamente ao solicitado, ocorreu em 11 de junho de 2018, em Anexo 13 e, veio esclarecer que o investimento não se consubstanciou na diversificação da produção para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, mas sim no aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

Assim, na resposta dada pelo sujeito passivo destacam-se/resumem-se os seguintes pontos:

- na alínea a) do ponto 1), o sujeito passivo refere que: "De facto, o investimento considerado no RFAI de 2014 consubstanciou-se num acréscimo de produção

*de bens e serviços transacionáveis e internacionalizáveis relacionados com a tipologia de "investimento inicial": aumento da capacidade de um estabelecimento já existente." (sublinhado do sujeito passivo)*

- *na alínea b) do ponto 1), o sujeito passivo expõe quais as aquisições efetuadas inseridas no Plano de Investimento em 2014*

- *na alínea c) do ponto 1), o sujeito passivo refere que: "Todavia, na abordagem efetuada à elaboração do processo/documento a integrar o dossier fiscal referente ao RFAI 2014, em nenhum momento se considerou a possibilidade de enquadrar as despesas elegíveis no conceito de "investimento inicial", uma vez que o regulamento em vigor à data para o RFAI não o previa;"*

- *nas alíneas d) a i) do ponto 1), o sujeito passivo estabelece cronologicamente o enquadramento legal do RFAI 2014*

- *na alínea j) do ponto 1), o sujeito passivo refere que: "Durante o período de realização das despesas elegíveis (exercício de 2014) e até à data limite para a elaboração do processo/documento a integrar no dossier fiscal nos termos do artigo 25º do CFI (data de entrega da declaração fiscal do Modelo 22 referente a 2014), a regulamentação nacional em vigor para o RFAI constava apenas dos artigos 22º a 26º do referido CFI;" (sublinhado do sujeito passivo)*

- *na alínea l) do ponto 1), o sujeito passivo estabelece a desadequação da legislação nacional ao regulamento comunitário previsto no Regulamento (UE) nº 651/2014, de 17 de junho de 2014, com a implementação da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, que veio proceder à regulamentação do RFAI e da DLRR estabelecidos, respetivamente, nos Capítulos III e IV do CFI.*

- *na alínea m) do ponto 1), o sujeito passivo refere que "Desta forma, somente a partir desta data, e nos termos da alínea d) do nº 2 do artigo 2º da referida Portaria 297/2015, de 21 de setembro, é que o conceito de "investimento inicial" foi traduzido para a regulamentação nacional do RFAI, nomeadamente em termos de elegibilidade de despesas;" (negrito do sujeito passivo)*

- *na alínea n) do ponto 1), o sujeito passivo conclui, manifestando que: "Sendo assim, o investimento elegível apresentado no âmbito do RFAI 2014 não se teria*

*de enquadrar num "investimento inicial" nos termos da alínea 49) do artigo 2º Regulamento (UE) nº 651/2014, de 17 de junho de 2014, uma vez que a alínea d) do nº 2 do artigo 2º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, ainda não se encontrava em vigor na data de realização das despesas elegíveis (exercício de 2014) e até à data limite para a elaboração do processo/documento a integrar o dossier fiscal nos termos do artigo 25º do CFI (31 de Maio de 2015)".*

*Analisando a resposta do sujeito passivo, importa referir que, muito embora tenha sido a Portaria 297/2015, de 21 de setembro, a transpor para o ordenamento nacional a figura de "investimento inicial", na verdade, esta transposição traduziu somente uma clarificação do instituído no Regulamento UE) nº 651/2014, de 17 de junho de 2014, sendo que o benefício no âmbito do RFAI é um benefício comunitário e, nesta medida, rege-se em primeira instância pelas orientações comunitárias, orientações estas anteriores à publicação da Portaria 297/2015, de 21 de setembro. Nesta perspetiva, analisando o investimento considerado relevante pelo sujeito passivo temos:*

**> Ativos não adquiridos em estado novo (usado)**

*Segundo a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, o investimento inicial na aquisição de ativos fixos tem de ser feitos em bens em estado novo.*

*Ora, a análise às faturas dos bens permitiu verificar que existem ativos, que apesar de terem sido adquiridos pela A... durante o período de 2014, foram comprados em estado de uso. Nestas circunstâncias, encontra-se o empilhador ..., adquirido à G..., SL, mediante a fatura 2014-086 de 25 de abril de 2014, conforme se pode visualizar no "print screen" abaixo:*

G... S.L.  
NIF: ... (barcelona)

FECHA: 25/04/2014  
Nº DE FACTURA: 2014-086

Enviar a:  
A... L.S.A.  
RUE ...  
PORTUGAL  
PT:  
Teléfono

Comentarios o instrucciones especiales:

VENDEDOR	Nº DE PEDIDO	FECHA DE ENVÍO	FORMA DE ENVÍO	PUNTO FOB	CONDICIONES
					Segun relación

CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	PRECIO POR UNID	CANTIDAD
	EMPIHADOR OM EUS/15 Este aparato obra en poder de la fábrica desde junio 2013		10 000,00
	G... S.L.		
SUBTOTAL			€ 10.000,00
TIPO IMPOSITIVO			0,00%
IMPUESTO SOBRE VENTAS			-
ENVÍO Y TRAMITACIÓN			-
TOTAL			€ 10.000,00

**> Ativos que não correspondem a investimento inicial**

Segundo o n.º 41 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, os "auxílios regionais ao investimento", nos quais se enquadra o RFAI, são os auxílios com finalidade regional concedidos para investimento inicial ou investimento inicial a favor de uma nova atividade económica.

Ora, a análise aos documentos de compra dos bens considerados elegíveis pelo sujeito passivo, em Anexo 14, permitiu identificar um conjunto de despesas que não podem corresponder a um "investimento inicial", na medida em que respeitam à aquisição de bens de substituição (bateria, servidor e UPS servidor, compressor, secador de massa térmica e micro filtros, para substituir outros já existentes) ou a reparações/melhoramentos de equipamentos usados (upgrades de moldes), não se configurando, por isso, como um investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível.

Veja-se, neste mesmo sentido, o disposto no n.º 4 do artigo 11.º do CFI, o qual, ainda que relativo ao regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP), dispõe que "excluem-se da noção de aplicações relevantes as relativas a equipamentos usados e investimento de substituição".

*Importa realçar que, nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do CFI, e tal como o RFAI, o regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP) constitui um regime de auxílios com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, logo também o regime dos BFCIP tem de abranger apenas aplicações direcionadas para investimento inicial nos termos do n.º 41 do artigo 2.º do Regulamento.*

*Desta forma, a exclusão das aplicações "relativas a equipamentos usados e investimento de substituição terá de ser extensível ao RFAI, conjugando a imposição constante da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, a qual, recorde-se, apenas aceita "ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo" e só contempla "reparações (...) de (...) instalações fabris" [alínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI].*

*No caso do regime dos BFCIP, a opção de redação do legislador nacional foi mais direta (n.º 4 do artigo 11º do CFI), enquanto no regime do RFAI, o legislador alcança o mesmo fim com uma expressão menos assertiva ("adquiridos em estado de novo"). Contudo, uma vez que, quer o RFAI, quer os BFCIP, são "auxílios com finalidade regional", ambos obrigatoriamente direcionados para investimento inicial, por subordinação às mesmas regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de Estado (RGIC), impõe-se que, também para o RFAI, "excluem-se da noção de aplicações relevantes as relativas a equipamentos usados e investimento de substituição".*

***> Ativos que não aumentam a capacidade de um estabelecimento existente, nem proporcionam a criação de postos de trabalho, nem estão diretamente relacionados com o investimento produtivo***

*No âmbito dos auxílios com finalidade regional, o n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, considera um investimento inicial:*

*a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com: i. criação de um novo estabelecimento, ii. aumento da capacidade de um estabelecimento*

*existente, iii. diversificação da produção de um estabelecimento, para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou iv. mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*

*De entre as quatro tipologias acima descritas, o enquadramento da A..., em 2014, correspondeu à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", conforme expresso na resposta à notificação do mesmo (em Anexo 13).*

*Uma vez que o investimento inicial tinha de estar direcionado para o aumento da capacidade do estabelecimento existente, tal significa que as aquisições de ativos teriam de estar relacionados com um projeto de aumento da capacidade produtiva da empresa, de forma a serem elegíveis no âmbito do RFAI.*

*Por outro lado, recorde-se que o espírito subjacente à permissão destes auxílios de Estado, regulamentados pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, insere-se num objetivo fulcral de alcançar uma melhoria do rendimento per capita nas regiões menos desenvolvidas da União Europeia.*

*Neste sentido, o preâmbulo do referido regulamento é perentório, no §31, ao considerar que "ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável',*

*Assim, tendo em vista este desiderato, a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige que o investimento realizado, para ser elegível, "proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento", pois só assim se alcança o objetivo de incremento do rendimento per capita das regiões identificadas<sup>6</sup> como desfavorecidas no desejado contexto sustentável (duradouro).*

*Deste modo, tem de ser o investimento inicial a gerar a necessidade de contratar trabalhadores, decorrente da criação de novo estabelecimento, da expansão da*

capacidade produtiva de um estabelecimento existente, da diversificação da produção ou da mudança do processo produtivo.

Ora, durante o período de 2014, o sujeito passivo concretizou a aquisição de um vasto conjunto de ativos fixos tangíveis, os quais, pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho.

Vejam-se, as aquisições de material informático, nomeadamente portáteis e acessórios:

N.º DOC	Conta SNC	Data de Aquisição	Descritivo	Valor Não Elegível RFAI
8	4330000433	26-06-2014	PERSONAL COMPUTER PC ... Q67+ACESSÓRIOS	1.688,06
24	4350000318	22-01-2014	PORTÁTIL ... 50-A-12E	1.081,90
26	4350000321	15-04-2014	COMPUTADOR ... -3D+MONITOR	2.024,00

Assim, pelo facto de não corresponderem a "investimento inicial" [n.º 41 do artigo 2.º do Regulamento (DE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º e n.º 4 do artigo 11.º, ambos do CFI], considera-se que serão de excluir, da listagem dos bens de investimento elegíveis para efeitos de RFAI da A..., no período de 2014, as seguintes despesas em ativos:

N.º DOC	Conta SNC	Data de Aquisição	Descritivo	Valor Não Elegível RFAI
1	4330000673	12-03-2014	UPGRADE DE MOLDE CADEIRA ...	18.500,00
3	4330000681	15-04-2014	UPGRADE MOLDE TRAVESSA COMPRESSOR	7.500,00
4	4330000670	21-04-2014	UPGRADE MOLDE BLINDAGEM DOBRADIÇA	800,00
5	4330000278	13-05-2014	UPGRADE MOLDE CX TERMOSTATO	2.400,00
8	4330000433	26-06-2014	PERSONAL COMPUTER Q67+ACESSÓRIOS	1.688,06
20	4330001311	30-12-2014	COMPRESSOR DE PARAFUSO MOD. CSDX 165 SFC	30.000,00
21	4330001312	30-12-2014	SECADOR DE MASSA TÉRMICA MOD. TF174	6.200,00
22	4340000079	25-04-2014	EMPILHADOR OM EU3/15	10.000,00
23	4340000074	07-08-2014	BATERIA MOD. 40X4Pz5620, 80V, 620 Ah/5h	6.270,00
24	4350000318	22-01-2014	PORTÁTIL A50-A-12E	1.081,90
25	4350000320	10-03-2014	UPS SERVIDPR-MULTIPOWER DSP 5KVA	1.747,97
26	4350000321	15-04-2014	COMPUTADOR - 3D+MONITOR	2.024,00
27	4350000323	31-12-2014	SERVIDOR BL460c	80.926,35
31	4371000275	30-12-2014	MICRO FILTROS MOD. FE-177	1.275,00
				<b>170.413,28</b>

Perante as situações atrás descritas, importa rever o valor da dotação do período de 2014, considerada elegível nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da

*Comissão, de 16 de junho de 2014, e do regime do RFAI previsto no CFI, passando de um montante de 206.376,86 euros apurado pelo sujeito passivo, para o montante de 35.963,58 euros revista pela AT, conforme quadro seguinte:*

	VALOR	% S/ INVESTIMENTO	DOTAÇÃO
INVESTIMENTO ELEGÍVEL PELO SUJEITO PASSIVO	206.376,86	25%	51.594,22
INVESTIMENTO ELEGÍVEL PELA AT (*)	35.963,58	25%	8.990,90
<b>CORREÇÃO À DOTAÇÃO DE 2014</b>			<b>-42.603,32</b>

(\*) O montante de investimento elegível pela AT resulta de: 206.376,86 - 170.413,28

*Assim, deste modo, nos termos dos artigos 1.º, 22.º e 23.º do CFI, importa que o sujeito passivo proceda à redução da dedução à coleta no montante de 42.603,32 euros no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2014.*

### **III.2.2. Período de tributação de 2015**

#### **III.2.2.1. Dedução à coleta indevida - Regime fiscal de apoio ao investimento**

*O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), em vigor no período de 2015, decorre do disposto no Capítulo III, de artigos 22º a 26º do Decreto-Lei n.º 162/2014 (CFI), de 31 de outubro. Através da Portaria 297/2015, de 21 de setembro foi harmonizado no ordenamento nacional o preconizado no Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (2014-2020), e que já clarificava a tipologia de investimentos elegíveis no âmbito do benefício RFAI.*

*Assim, nos termos do n.º 49 do artigo 2º do REGULAMENTO (UE) N.º 651/2014 DA COMISSÃO de 16 de junho de 2014, "são elegíveis a título de 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) Uma aquisição de ativos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor e exclua a mera aquisição das ações de uma empresa;*

*Nestes termos, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento" (sublinhado nosso).*

*Pelo que, a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, estabelece que "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." (sublinhado nosso)*

*No período de 2015, a A..., qualificou como investimentos elegíveis para efeitos de RFAI os gastos abaixo expressos, na ótica de investimentos iniciais, efetuados no aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.*

Nº Doc.	Conta SNC	Data de Aquisição	Descritivo	Valor Elegível RFAI
1	432000058	30/09 a 30/11	OBRAS IMPLANTAÇÃO DE EQUIP. NOVA LINHA COMERCIAL	25 236,80
2	432000059	30/09/15	INSTALAÇÃO DA CENTRAL DE POLIURETANO LINHA COMERCIAL	3 485,13
3	432000059	03/10/15	CONSTRUÇÃO PLATAFORMA P/ CENTRAL POLIURETANO L. COMERCIAL	1 780,00
4	4330001297	27/01/15	MOLDE - MACHO DAS CAVES DE VINHO (L1500)	7 350,00
5	4330001298	04/02/15	MOLDE 2 CAV. P/ "DISTANCIADOR COMANDO DIXELL" 2283	600,00
6	4330001299	04/02/15	MOLDE 2+2 CAV. P/ "ESPELHO PUXADOR" E "PASSADOR PUXADOR"	875,00
7	4330001301	06/05/15	MOLDE LAT ESC INT VITRINA S/BASE C/ARREFECIMENTO	990,00
8	4330001302	06/05/15	MOLDE LAT ESC EXT VITRINA S/BASE C/ARREFECIMENTO	900,00
9	4330001303	06/05/15	MOLDE LAT DIR INT VITRINA S/BASE C/ARREFECIMENTO	990,00
10	4330001304	06/05/15	MOLDE LAT DIR EXT VITRINA S/BASE C/ARREFECIMENTO	900,00
11	4330001305	06/05/15	BASE PARA UM MOLDE VITRINA	700,00
12	4330001307	30/11/15	MOLDE INJEÇÃO ESC VITRINA	950,00
13	4330001308	30/11/15	MOLDE INJEÇÃO DIR VITRINA	950,00
14	4330001313	21/01/15	MOLDE T.P.C/1 CV C/PORTA REF#1229 P/ALTERAR C.DES.	1 600,00
15	4330001316	30/06/15	MOLDE TERMOMODFORMADO	1 100,00
16	4330001317	25/09/15	MOLDE TERMOMODFORMAÇÃO C TAMPA CH180SI A+++	3 150,00
17	4330001318	02/11/15	MOLDE DE SOLDADURA PERFIL 3885	17 582,00
18	4330001319	20/07 a 30/07	CABEÇAS DE INJEÇÃO (CABEZAL L 10-15-70)	17 337,50
19	4330001320	01/11/15	QUINADORA ADIRA MOD.88 5020	50 800,00
20	4330001323	09/10/15	MÁQUINA DE REBITAR/ CRAVAR REBITES ROSCADOS	1 105,00
21	4330001324	15/10/15	MÁQUINA DE REBITAR/ CRAVAR REBITES ROSCADOS	1 105,00
22	4330001325	29/10/15	TUBAGENS GASES REFRIGERANTES	2 211,00
23	4330001326	18/09/15	MOLDE DE ESPUMAÇÃO MURAL PLUG IT	418,20
24	4330001327	29/09/15	MOLDE CAIXA E TAMPA COMANDO ELECTRONICO ARCAS	2 365,23
25	4330001328	26/05 a 28/09	MOLDE PARA CADEIRA COM BRACOS MONOBLOCO	70 000,00
26	4330001330	20/11/15	PLACAS MOLDANTES C/ 4 CAV. P/DV.2872 * 8773005	3 200,00
27	4330001331	20/11/15	PLACAS MOLDANTES C/ 3 CAV. P/ DV.2870 * 8773003	3 400,00
28	4330001332	20/11/15	GABARIS DE PURGAÇÕES E ROSCAGENS	600,00
29	4350000324	10/04/15	PORTATIL TOSHIBA TECRA A50-A-IEF I7-4610M 8GB 500GB	1 024,70
30	4350000326	31/12/15	PORTATIL DELL PRECISION + MONITOR	1 971,00
31	4350000331	31/12/15	PORTATIL DELL XPS 13 + MONITOR	1 678,00
32	4350000332	31/12/15	PORTATIL DELL LATITUDE + MONITOR	1 444,00
33	4350000333	31/12/15	PORTATIL DELL LATITUDE + MONITOR	1 444,00
34	4350000334	31/12/15	PORTATIL DELL LATITUDE + MONITOR	1 444,00
35	4350000335	31/12/15	PORTATIL DELL LATITUDE + MONITOR	1 444,00
36	4350000336	31/12/15	PORTATIL DELL LATITUDE + MONITOR	1 444,00
37	4350000337	31/12/15	PORTATIL DELL LATITUDE + MONITOR	1 444,00
38	4350000338	31/12/15	PORTATIL DELL LATITUDE + MONITOR	1 444,00
39	4350000339	31/12/15	MICROSOFT SURFACE 4 + LEITOR CDS	1 719,00
40	4350000340	31/12/15	STORAGE HP M5A2040 SAS DC	8 701,90
41	4350000341	31/12/15	SERVIDORES DL360	10 705,14
42	4379000028	08/10/15	SKATES DE TRANSPORTE DE VITRINAS E ARCAS	5 300,00
43	4379000029	08/10 a 03/12	CARRINHOS DE APDIO AO FABRICO	4 515,00
44	4379000031	30/10 a 10/11	ESTANTES DE APDIO À MONTAGEM	60,40
45	4537900001	18/08 a 02/10	ESTANTERIA VERTICAL	9 100,00
Total				274 564,00

*Portanto, no período de 2015, e de acordo com o exposto pelo sujeito passivo no dossier RFAI, em Anexo 15, o aumento da capacidade do estabelecimento já existente foi promovido pelo desenvolvimento de uma área de negócio especializada no frio comercial, até aí inexistente.*

*Porém, analisadas as despesas elegíveis para RFAI pela A..., no período de 2015 e, em observância ao estipulado no nº 49 do artigo 2.º do REGULAMENTO (UE) N.º 651/2014 DA COMISSÃO de 16 de junho de 2014, solicitou-se ao sujeito passivo, através de notificação de 3 de outubro de 2018, em Anexo 16, a demonstração/identificação da conexão com o processo produtivo dos equipamentos de frio comercial (diversificação de produtos) de gastos elegíveis como sejam:*

Nº DOC	Conta SNC	Data de Aquisição	Descritivo	Valor Elegível RFAI
1	4330000673	12-03-2014	UPGRADE DE MOLDE CADEIRA ...	18.500,00
3	4330000681	15-04-2014	UPGRADE MOLDE TRAVESSA COMPRESSOR	7.500,00
4	4330000670	21-04-2014	UPGRADE MOLDE BLINDAGEM DOBRADIÇA	800,00
5	4330000278	13-05-2014	UPGRADE MOLDE CX TERMOSTATO	2.400,00
8	4330000433	26-06-2014	PERSONAL COMPUTER Q67+ACESSÓRIOS	1.688,06
20	4330001311	30-12-2014	COMPRESSOR DE PARAFUSO MOD. CSDX 165 SFC	30.000,00
21	4330001312	30-12-2014	SECADOR DE MASSA TÉRMICA MOD. TF174	6.200,00
22	4340000079	25-04-2014	EMPILHADOR FIAT OM EU3/15	10.000,00
23	4340000074	07-08-2014	BATERIA MOD. 40X4PzS620, 80V, 620 Ah/5h	6.270,00
24	4350000318	22-01-2014	PORTÁTIL A50-A-12E	1.081,90
25	4350000320	10-03-2014	UPS SERVIDPR-MULTIPOWER DSP 5KVA	1.747,97
26	4350000321	15-04-2014	COMPUTADOR - 3D+MONITOR	2.024,00
27	4350000323	31-12-2014	SERVIDOR BL460c	80.926,35
31	4371000275	30-12-2014	MICRO FILTROS MOD. FE-177	1.275,00
				<b>170.413,28</b>

A resposta do sujeito passivo, relativamente à demonstração/identificação da conexão com o processo produtivo dos equipamentos de frio comercial (diversificação de produtos) dos gastos supra referidos, ocorreu em 12 de outubro de 2018, em Anexo 17.

Assim, na resposta dada pelo sujeito passivo destacam-se/resumem-se os seguintes pontos:

"Resposta ao ponto 1), em 1) O enquadramento efetuado pela AT no que diz respeito ao investimento da A... na tipologia "investimento inicial" identificada na notificação que nos foi remetida de "diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento" não se enquadra no nosso entendimento nem do IAPMEI, Organismo intermédio responsável pelo parecer que suportou a aprovação da candidatura do "investimento inicial" ao Inovação Produtiva (Centro 2020), conforme poderão verificar no ponto relativo à tipologia da operação que consta do ficheiro de análise relativo à aprovação da candidatura (que anexamos)".

"Em 2) De facto, o investimento considerado no RFAI de 2015 - que é parte integrante de um "investimento inicial iniciado em 2015 e concluído em 2017 - consubstanciou-se no acréscimo de capacidade de produção de bens e serviços transacionáveis e internacionalizáveis relacionados com a tipologia de

*"investimento inicial" de "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente"*

*"Em 3) Este "investimento inicial" enquadra-se na necessidade da A... em aumentar a sua capacidade produtiva, que lhe permitisse assegurar as condições necessárias para alargar portfólio de produtos e subir na escala de valor, quer dentro da indústria de frio, através, fundamentalmente, da entrada em novos nichos de mercado com produtos inovadores (frio comercial), quer na unidade de plásticos, com a produção de cadeiras plásticas (polipropileno) com elevada incorporação de design e de qualidade premium, vocacionados para o segmento ... ."*

*"Em 4) Desta forma, o Plano de investimento inicial desenvolvido no triénio de 2015 a 2017, engloba essencialmente o seguinte:*

- > Obras e equipamentos p/ implantação de uma nova linha de montagem (3ª linha de produtos de frio), com capacidade tecnológica para fabricar produtos de frio comercial;*
- > Máquina de injeção e moldes para aumentar a produção e o portfólio de produtos (cadeiras) de mobiliário de plástico (polipropileno);*
- > Melhorar a eficiência energética da nova capacidade instalada, através de um conjunto de investimentos que permitirão, por um lado, suportar o acréscimo das necessidades energéticas pelo aumento da capacidade produtiva instalada, e, por outro lado, reduzir o consumo energético da instalação fabril;*
- > Investimentos diversos de eficiência operacional necessários à nova estrutura produtiva instalada, agilizando e flexibilizando o layout atual;*
- > Reforço das infraestruturas e competências em TIC de suporte à nova capacidade produtiva, no qual se inclui o investimento na atualização do sistema de informação da empresa (ERP), envolvendo, fundamentalmente, investimentos na atualização de software e hardware;*
- > Reforçar o parque de viaturas de carga e transporte necessário para acompanhar o aumento da capacidade produtiva, em especial para apoiar a área de frio comercial."*

*" Em 5) Por estarmos perante um projeto de investimento integrado, com impacto global na empresa, quer ao nível da totalidade da sua tipologia de produtos (de frio e de plástico), quer ao nível dos diversos domínios (nomeadamente produção, logística, eficiência energética e tecnologias de informação e comunicação), que visam o reforço da sua capacidade produtiva, não é correto enquadrar o "investimento Inicial" em "diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento", sendo a tipologia mais adequada para o "investimento inicial" proposto para o período de 2015 a 2017, o "aumento de capacidade de um estabelecimento já existente", a qual, conforme referimos, foi validada pelo IAPMEI na aprovação da candidatura."*

*"Em 6) Conforme referido na memória descritiva de suporte ao RFAI 2015 (2.3. Plano de Investimento Inicial) e no ponto relativo à tipologia da operação que consta do ficheiro de análise do IAPMEI relativo à aprovação da candidatura (ver anexo), a A... cumpre o critério de aumento mínimo de 20% da sua capacidade instalada, indicador requerido pelo Programa Inovação Produtiva do Centro 2020. Para efeitos de comprovação deste critério utilizou-se o nº médio de produtos produzidos por dia útil (8 horas), que deverá passar de 1.300 unidades em 2013/2014 para as 1.600 unidades a partir de 2019 (ano cruzeiro), o que representa um acréscimo da capacidade de instalada de 23,08%. Refira-se que o nº de produtos produzidos por dia útil (8 horas) engloba a totalidade de produtos produzidos no estabelecimento (unidade de frio e unidade de plásticos)."*

*"Em 7) Neste sentido, a demonstração/identificação da conexão dos investimentos constantes dos documentos acima referidos no "investimento inicial" é o seguinte:*

*-> Doc 25 - Molde para cadeira com braços monobloco Molde para produção (injeção) de cadeira monobloco com braços em polipropileno (Cadeira ...) para o canal ... (novo modelo de cadeira de plástico a produzir na empresa - ver ficha técnica em anexo)*

*-> Doc 29 e 30- Portátil ... Tecra A50-A-IEF I7-46WM 8GB 500GB e Portátil ... Precision + Monitor Equipamentos afetos à área de desenvolvimento de novos produtos para frio comercial.*

-> *Doc 31 a 38- Portáteis ...+ Monitor*

*Face à atualização do ERP SAP e da plataforma eletrónica CRM, houve necessidade de instalar postos (portátil + monitor) para os sistemas de informação aplicados a novos métodos de logística interna e controlo de produção a adotar pela A..., nomeadamente à garantia da rastreabilidade e identificação que permitam implantar o conceito "Process Engineer" na linha de Frio Comercial, e para áreas complementares, nomeadamente aprovisionamento, apoio à venda, assistência técnica pós-venda e administrativa de apoio à nova área de negócio.*

-> *doc 39 - Microsoft Surface 4 + Leitor de CD's*

*Equipamento afeito à monitorização dos novos servidores (Doc. 41).*

-> *doc 40 - Storage ... MSA2040 SAS DC*

*Componentes de armazenamento e segurança de dados para os novos servidores (Doc. 41).*

-> *doc 41 - Servidores DL360*

*Servidores adquiridos para suportar as seguintes evoluções do sistema de informação da empresa:*

*1) Upgrade do sistema ERP SAP face à necessidade de estender o Módulo de Produção SAP-PP à área de negócio de frio comercial e à sua customização para se ajustar a produção por processo, de forma a garantir os seguintes pontos:*

*- Implementar o conceito "Process Engineer" - que permite o desenvolvimento de um produto, ou conjunto de produtos, agrupados num "número de equipamento", de forma a poder controlá-lo(s) e rastreá-lo(s) durante todo o processo de fabrico e no pós-venda (essencial à área de negócio de frio comercial);*

*- Produção com ordens intermédias, de forma a permitir inventário permanente do produto em curso:*

*- Estruturas da lista de materiais (BUI of materiais), ajustadas à filosofia de produção por processo;*

*- Custeio do produto por centro de trabalho.*

2) *Plataforma eletrónica CRM integrada com o sistema SAP, que permitirá a monitorização da vida útil de um equipamento de frio comercial, desde que sai da fábrica até à sua instalação.*

*-> doc 45 — Estanteria vertical*

*Estanteria colocada ao longo da linha de montagem para acondicionar matérias-primas e produto em curso fabrico de suporte a diversas operações da nova linha de frio comercial."*

*Analizando a resposta do sujeito passivo, importa referir que, o mesmo na resposta expressa no ponto 7) esclarece, desde logo, a existência de investimentos efetuados em equipamentos afetos às áreas de logística e áreas complementares, nomeadamente aprovisionamento, apoio à venda, assistência técnica pós-venda e administrativa de apoio à nova área de negócio.*

*Ora, nos termos do n.º 2 do artigo 22º do CFI, tais equipamentos pela afetação que lhe é inerente não se traduzem em aplicações relevantes por não serem diretamente relacionados com o investimento produtivo (afetos à exploração da empresa). A aquisição deste tipo de equipamentos não potencia o aumento da capacidade produtiva apenas permite um melhor controlo organizacional.*

*Analizando o investimento considerado relevante pelo sujeito passivo, no período de 2015 e, à semelhança do período de 2014, temos:*

**> Ativos que não correspondem a investimento inicial**

*Segundo o n.º 41 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, os "auxílios regionais ao investimento", nos quais se enquadra o RFAI, são os auxílios com finalidade regional concedidos para investimento inicial ou investimento inicial a favor de uma nova atividade económica.*

*Ora, da análise aos documentos de compra dos bens considerados elegíveis pelo sujeito passivo, em Anexo 15, com os esclarecimentos prestados pelo mesmo, em Anexo17, permitiu identificar um conjunto de despesas que não podem corresponder a um "investimento inicial", na medida em que respeitam à aquisição de bens de substituição ou a reparações/melhoramentos de equipamentos usados (servidores*

(upgrade do sistema ERP SAP), storage ... e Microsoft surfasse 4 + leitor de CD's (enquanto componentes de monitorização dos servidores)), não se configurando, por isso, como um investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível.

**> Ativos que não aumentam a capacidade de um estabelecimento existente, nem proporcionam a criação de postos de trabalho, nem estão diretamente relacionados com o investimento produtivo**

Conforme amplamente explanado no ponto III.2.1.1, de fls. 38 a 46 do presente relatório, uma vez que o investimento inicial tinha de estar direcionado para o aumento da capacidade do estabelecimento existente, tal significa que as aquisições de ativos teriam de estar relacionados com um projeto de aumento da capacidade produtiva da empresa, de forma a serem elegíveis no âmbito do RFAI.

Por outro lado, recorde-se que o espírito subjacente à permissão destes auxílios de Estado, regulamentados pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, insere-se num objetivo fulcral de alcançar uma melhoria do rendimento per capita nas regiões menos desenvolvidas da União Europeia. Espírito esse, harmonizado para o território nacional através da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

Ora, durante o período de 2015, conforme anteriormente referido, o sujeito passivo concretizou a aquisição de um vasto conjunto de ativos fixos tangíveis, os quais, pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são, nessa medida, proporcionadores da criação de postos de trabalho.

Vejam-se, as aquisições de material informático, nomeadamente portáteis:

Nº DOC	Conta SNC	Data de Aquisição	Descritivo	Valor Não Elegível RFAI
29	4350000324	10/04/15	PORTATIL A50-IEF 17-4610M 8GB 500GB	1.024,70
30	4350000326	31/12/15	PORTATIL PRECISION + MONITOR	1.971,00
31	4350000331	31/12/15	PORTATIL XPS 13 + MONITOR	1.678,00
32	4350000332	31/12/15	PORTATIL LATITUDE + MONITOR	1.444,00
33	4350000333	31/12/15	PORTATIL LATITUDE + MONITOR	1.444,00
34	4350000334	31/12/15	PORTATIL LATITUDE + MONITOR	1.444,00
35	4350000335	31/12/15	PORTATIL LATITUDE + MONITOR	1.444,00
36	4350000336	31/12/15	PORTATIL LATITUDE + MONITOR	1.444,00
37	4350000337	31/12/15	PORTATIL LATITUDE + MONITOR	1.444,00
38	4350000338	31/12/15	PORTATIL LATITUDE + MONITOR	1.444,00
39	4350000339	31/12/15	MICROSOFT SURFACE 4 + LEITOR CDS	1.719,00
40	4350000340	31/12/15	STORAGE MSA2040 SAS DC	6.701,90
41	4350000341	31/12/15	SERVIDORES DL360'	10.705,14
<b>TOTAL</b>				<b>33.907,74</b>

Assim, pelo facto de não corresponderem a "investimento inicial" [n.º 41 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º e n.º 4 do artigo 11.º, ambos do CFI], considera-se que serão de excluir, da listagem dos bens de investimento elegíveis para efeitos de RFAI da A..., no período de 2015, os investimentos em ativos supra identificados.

Pelo que, perante as situações atrás descritas, importa rever o valor da dotação do período de 2015, considerada elegível nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, que veio clarificar o regime do RFAI previsto no CFI, passando de um montante de 35.321,65 euros apurado pelo sujeito passivo, para o montante de 26.844,72 euros revista pela AT, conforme quadro seguinte:

	VALOR	% S/ INVESTIMENTO	DOTAÇÃO	VALOR FINAL (deduzido)
INVESTIMENTO ELEGÍVEL PELO SUJEITO PASSIVO	274.564,00	25%	68.641,00	35.321,65
Investimento não apoiado	73.922,26	25%	18.480,57	18.480,57
Investimento no âmbito da DLRR 2014	43.623,14	25%	10.905,79	10.905,79
Investimento apoiado pela Inovação Produtiva	157.018,60	25%	39.254,65	5.935,30
	VALOR	% S/ INVESTIMENTO	DOTAÇÃO	VALOR FINAL (a deduzir-após correção)
INVESTIMENTO ELEGÍVEL PELA AT	240.656,26	25%	60.164,07	26.844,72
Investimento não apoiado (*)	40.014,52	25%	10.003,63	10.003,63
<b>CORREÇÃO À DOTAÇÃO DE 2015</b>				<b>-8.476,94</b>

(\*) Uma vez que os investimentos objeto de correção correspondem integralmente à rubrica "Investimento não apoiado", o mesmo traduz-se em: 73.922,26 - 33.907,74

Assim, deste modo, nos termos dos artigos 1.º, 22.º e 23.º do CFI, importa que o sujeito passivo proceda à redução da dedução à coleta no montante de 8.476,94

*euros no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2015.*

(...)

C. Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu:

- as liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) referentes aos exercícios fiscais de 2014 e de 2015, com os n.ºs de liquidação, respetivamente, 2018..., de 12-12-2018, e 2018..., de 18-12-2018;
- as liquidações de juros compensatórios (JC), com os n.ºs, respetivamente, 2018...e 2018..., e
- as respetivas demonstrações de acerto de contas identificadas sob os n.ºs 2018... e 2018..., estas nos valores, respetivamente, de € 111.004,88 e € 69.987,55;

(documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

D. A Requerente apresentou reclamações gratuitas das liquidações referidas, que correram termos junto da Direção de Finanças do Porto sob os n.ºs ...2019... e ...2019..., através dos quais a Requerente contestou as liquidações adicionais de IRC relativas aos exercícios de 2014 e 2015, respectivamente;

E. A reclamação gratuita n.º ...2019... foi indeferida por despacho de 22-02-2020, com os fundamentos que constam do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte: *Começa por considerar que não houve qualquer ativo "doador", preferindo os termos "distribuído" ou "cedido", o que acontece é que referido ativo corresponde a uma variação patrimonial negativa da sociedade. Posteriormente remunera o sócio majoritário com juros incidentes sobre o quinhão que lhe coube (62%) nessa liberalidade.*

*Seguidamente quer confundir o conceito dessa liberalidade com a distribuição de dividendos, verificando-se que quando efetuada, esta "distribuição", "cedência", ou*

*melhor doação foi não foi tratada como tal, ou teria tido lugar à retenção na fonte prevista na alínea a) do n.º1 do artigo 71º do Código do IRS. Quanto à segunda parcela de juros decorrente da mudança da posição face à cobertura ou não cobertura de prejuízos da sociedade incorporada continua a não apresentar a decisão societária em que se baseia essa mudança estratégia e reitera os argumentos apresentados na petição inicial, não apresentando qualquer dado novo. Continua com a análise da dedução à coleta do benefício fiscal - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).*

*No que concerne à aceitação como elegível para efeitos do referido benefício fiscal, dos investimentos em ativos usados, vem transcrever e aceitar os termos do Regulamento UE n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014 e transcreve o seu n.º6 do artigo 14º: "6. Os ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere às PME e à aquisição de um estabelecimento"*

*Mas esquece-se da conjunção e quer assumir a exceção relativa à aquisição de um estabelecimento, a uma regra geral de aquisição de qualquer ativo. Constitui assim uma falácia de raciocínio tomando a exceção pela regra geral.*

*Quanto aos restantes ativos, que não foram aceites como elegíveis por se tratar de equipamentos de substituição e não de investimentos para criação de novos estabelecimentos ou ampliação dos existentes, não podem efetivamente ser aceites à luz do referido regulamento que especifica que investimento inicial é:*

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

*Conforme expresso no RIT os ativos em análise não cumprem as condições de investimento inicial, afetos a um novo processo de fabrico ou ampliação de um já existente, não podendo assim ser considerados elegíveis para efeitos da dedução à colete do RFAI.*

*Concluindo, a reclamante nada apresenta que permita contrapor as conclusões a que os SIT chegaram, pelo que, uma vez mais, tendo presentes os factos e argumentos devidamente elencados e explicitados no RIT, os quais se dão aqui como totalmente reproduzidos, deverá a presente reclamação ser indeferida.*

- F.** A reclamação graciosa n.º ...2019... foi indeferida por despacho de 22-02-2020, com os fundamentos que constam do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, idênticos aos da reclamação graciosa relativa ao exercício de 2014;
- G.** A fusão da A... e da D..., Lda foi efectuada para obtenção de sinergias e diminuição de custos, aumentando a competitividade, tendo como objectivo a integração desta naquela (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- H.** A D... produzia matérias primas para a A... incorporar nos seus produtos (depoimento da testemunha I...);
- I.** As prestações acessórias da A... na D... eram prestações acessórias efectuadas pelos sócios da Requerente (depoimento da testemunha H...);
- J.** Antes da fusão, foi efectuada a distribuição em espécie do valor das prestações acessórias pelos sócios da Requerente, proporcionalmente ao capital que detinham na A... (depoimento da testemunha H...);
- K.** O valor das prestações acessórias não foi devolvido aos sócios, pois estes tinham o entendimento de que deviam reforçar os capitais próprios da sociedade e não descapitalizá-la, pelo que as prestações acessórias que estavam na D... foi automaticamente transferida para os capitais próprios da A..., vencendo juros, sendo esses créditos utilizados para a actividade da A..., designadamente, para necessidades de tesouraria e investimentos (depoimentos das testemunhas H... e I...);

- 
- L.** O dinheiro das prestações acessórias da A... na D... nunca deixou de estar naquela, sendo essa a situação que se mantém actualmente (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- M.** A fusão da A... e da B... SA foi efectuada por incorporação desta naquela, passando todos os instrumentos financeiros para a sociedade incorporante (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- N.** A B... tinha resultados transitados negativos (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- O.** No projecto de fusão da A... e da B..., SA, elaborado pela sociedade de revisores de contas, foi prevista a compensação dos resultados transitados negativos desta com parte das prestações acessórias que os sócios da B... tinham nela realizado, por entenderem que era adequado eliminar esses elementos reveladores de prejuízos e devem fazer essa proposta (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- P.** A elaboração dos projectos de fusão é uma matéria muito técnica, de natureza essencialmente contabilística, que foi levada a cabo por revisores de contas e não pelas membros da administração das sociedades (depoimento da testemunha I...);
- Q.** A intenção dos sócios ao deliberarem a fusão nunca foi efectuarem a compensação desses resultados negativos com prestações acessória (depoimento da testemunha H...);
- R.** Essa compensação nunca esteve registada na contabilidade da Requerente, nem nunca foi comunicado à contabilista da empresa que os resultados transitados negativos da B... fossem para compensar com as prestações acessórias dos sócios (depoimentos das testemunhas H..., I... e J...);
- S.** Os capitais próprios negativos da B... foram incorporados na A... e juntos aos capitais próprios positivos desta (depoimento da testemunha I...);
- T.** Só com a inspecção tributária foi detectado que havia o erro no projecto de fusão da Requerente com a B... e a Requerente providenciou para corrigir esse erro, rectificando a escritura do projecto de fusão e registando o projecto rectificado, ficando de acordo com o que estava na contabilidade (depoimentos das testemunhas H..., I... e J...);

- 
- U.** A A... e a B... eram detidas pelos mesmos accionistas, nas mesmas proporções (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- V.**A A... e a B... tinham o mesmo objecto social e fabricavam electrodomésticos dos mesmos tipos, designadamente arcas frigoríficas e frigoríficos, pelo que da fusão resultaram economias de gastos e sinergias (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- W.** A administração da Requerente entendia que não se justificava compensar os resultados negativos da B... por a Requerente ter potencialidade para obter lucros futuros, eliminando esses prejuízos, o que se veio a confirmar (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- X.** Quando os accionistas da Requerente se aperceberam de que no projecto de fusão com a B... estava proposta a compensação dos seus créditos com os prejuízos desta empresa, não concordaram com essa proposta (depoimentos das testemunhas H... e I...);
- Y.** Os capitais em que consistem essas prestações acessórias realizadas na B... são utilizados para a actividade económica da Requerente (depoimento da testemunha H...);
- Z.** Os sócios da Requerente colocaram dinheiro na empresa até 2012, sem pagamento de juros, mas, em 2012, foi deliberado que as prestações acessórias passavam a ser remuneradas (depoimento da testemunha H...);
- AA.** Depois das fusões o capital social da Requerente ficou em 10 milhões de euros (depoimento da testemunha H...);
- BB.** Os sócios da Requerente receberam, por transferência contabilística, 520.000 euros da fusão com a D... (depoimentos das testemunhas H... e J...);
- CC.** Quanto à fusão com a B..., os sócios não receberam as prestações acessórias que tinham nesta empresa, tendo elas sido transferidas para a A... e sido mantidas como tal, após a fusão, na A..., agregadas às prestações acessórias que os mesmos sócios tinham nesta (depoimento da testemunha H...);
- DD.** O balanço intercalar da B... tinha os resultados a zero, mas isso não correspondia à contabilidade da Requerente (depoimento da testemunha J...);

**EE.** A escritura inicial relativa a fusão da Requerente e da B... que reproduzia o projecto de fusão, foi rectificadora por escritura de 13-11-2018, na sequência da deliberação do Conselho de Administração da Requerente de 06-11-2018 (documentos juntos pela Requerente em 14-05-2021, cujos teores se dão como reproduzidos);

**FF.** Na escritura de rectificação refere-se, além do mais, o seguinte:

*Que por escritura pública de fusão de sociedades outorgada no dia trinta de Novembro de dois mil e doze, no cartório do notário F..., exarada de folhas cinquenta e nove a folhas sessenta e quatro verso do Livro de Notas para Escrituras Diversas número Cento e Setenta e Dois-A, cujo acervo documental se encontra a meu cargo, procedeu-se à fusão das sociedades A..., SA e B..., SA na modalidade de fusão por incorporação, na qual a segunda foi incorporada na primeira, mediante a transferência global de todo o seu património, com todos os seus elementos, activos e passivos, direitos e obrigações nos termos do projecto de fusão que, entre outros elementos, ficou arquivado juntamente com a referida escritura.*

*Que com a inscrição da fusão na Conservatória do Registo Comercial de Viana do Castelo, através da apresentação cinco, de dez de Dezembro de dois mil e doze, que deu origem à inscrição trinta e seis, a sociedade incorporada ou fundida, B..., SA, extinguiu-se nos termos do artigo 112º, alínea a) do Código das Sociedades Comerciais.*

*Que do referido projecto de fusão arquivado consta, a folhas quinze, a estrutura do capital próprio da A... SA antes e após a fusão, sendo que na rubrica "A... SA + B..., SA Ex-post Fusão" - "Prestações Acessórias" ficou a constar o montante de seis milhões seiscentos e sessenta e três mil quatrocentos e quarenta e cinco euros e setenta e quatro centimos e na rubrica "A... SA + B..., SA Ex-post Fusão" - "Resultados Transitados" ficou a constar o montante de quinhentos e setenta e quatro mil cento e noventa e sete euros e oitenta e cinco centimos. montantes estes que foram extraídos dos balanços intercalares de*

*cada uma das sociedades, com referência a um de Janeiro de dois mil e doze, elaborados para o efeito, a que se referem os anexos I e II do projecto de fusão. Que os balanços que compõem os anexos I e II do projecto de fusão e, por arrasto, os montantes indicados nas rubricas em causa enfermam de erro de escrita ou cálculo, não se encontrando em conformidade com os montantes inscritos na contabilidade da sociedade A..., SA.*

*Que por força desse erro de escrita ou cálculo, a A..., SA reuniu, no dia seis do mês em curso, em assembleia-geral e foi decidido, por unanimidade, proceder à rectificação da escritura de fusão a que acima se fez referência e, concretamente, à rectificação do projecto de fusão arquivado juntamente com essa escritura, com efeitos retroagidos a um de Janeiro de dois mil e doze, conforme consta da acta número quarenta e cinco do respectivo livro de actas, atrás referida.*

*Que assim, pela presente escritura, na invocada qualidade de Presidente do Conselho de Administração e dando cumprimento ao deliberado na referida assembleia-geral, rectifica a escritura de fusão de sociedades a que atrás se fez referência, mais concretamente o projecto de fusão arquivado, nomeadamente, no mapa que representa a estrutura do capital próprio da A... SA. antes e após a fusão, constante de folhas quinze desse projecto, no sentido de ficar a constar, na rubrica "A... SA + B..., SA Ex-post Fusão" -"Prestações Acessórias", o montante onze milhões quinhentos e trinta e quatro mil quatrocentos e cinquenta euros e quarenta e três cêntimos e não o montante de seis milhões seiscentos e sessenta e três mil quatrocentos e quarenta e cinco euros e setenta e quatro cêntimos, como por erro de escrita ou de cálculo ficou exarado e na rubrica "A... SA + B..., SA Ex-post Fusão" -"Resultados Transitados" o montante negativo de quatro milhões duzentos e noventa e seis mil oitocentos e seis euros e oitenta e cinco cêntimos e não o montante de quinhentos e setenta e quatro mil cento e noventa e sete euros e oitenta e cinco cêntimos, como por erro de escrita ou de cálculo ficou exarado, tudo nos termos evidenciados nos balanços intercalares da empresa A..., SA e da empresa B..., SA, reportados a um de*

*Janeiro de dois mil e doze e que passam a figurar como anexos I e II, respectivamente, do projecto de fusão alterado.*

*Que, em virtude da presente rectificação, a fusão entre as duas sociedades A..., SA e B..., SA tem-se por efectuada nos termos constantes do projecto de fusão rectificado que fica arquivado à presente escritura e respectivos anexos, com efeitos retroagidos a um de Janeiro de dois mil e doze.*

*MAIS DECLAROU O OUTORGANTE, na invocada qualidade:*

*Que a presente rectificação não tem efeito nem acarreta alteração do resultado líquido da A..., SA post-fusão, pelo que não se verifica prejuízo para os accionistas, para os credores sociais ou para terceiros, conforme resulta de um relatório elaborado por Revisor Oficial de Contas da A..., S.A. que arquivo.*

*E que nestes termos dá por rectificada a escritura a que se fez referência*

- GG.** A certidão permanente da Requerente tinha, em 17-05-2021, o teor do documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 01-06-2021, e foi alterada em 02-06-2021, nos termos do documento junto pela Requerente em 04-06-2021, em que se faz menção da rectificação operada pela escritura referida (documentos cujos teores se dão como reproduzidos);
- HH.** A G... é uma sociedade de direito espanhol em que a Requerente detém participações desde 2011 (depoimento da testemunha H...);
- II.** O empilhador marca ... estava em estado novo, não tendo sido usado pela empresa G..., tendo sido guardado em armazém, aguardando mudança de instalações (depoimentos das testemunhas H... e K...);
- JJ.** Foi a empresa G... que emitiu a factura à Requerente, relativa ao empilhador ..., pelo valor que o tinha adquirido (depoimentos das testemunhas H... e K...);
- KK.** Quando foi feito o dossier da Requerente relativo ao RFAI, pela testemunha K..., não foi tido em consideração o requisito de se tratar de investimento inicial, por não constar do Código Fiscal do Investimento e só em 2015 ter sido regulamentada a legislação europeia, tendo atendido apenas ao requisito de aquisição em estado novo (depoimento da testemunha K...);

- LL.** Embora isso não fosse referido no dossier do RFAI, os bens indicados no dossier do RFAI tinham como efeito aumento da capacidade produtiva da empresa, designadamente: os upgrades dos moldes, que são pequenos activos que são acoplados a ferramentas e produzem bens diferentes; os compressores de ar comprimido de capacidade superior à que existia e aumentam a capacidade de produção; um servidor potente que foi necessário adquirir em 2015, para aumentar a capacidade do sistema informático em face do fortíssimo investimento feito em 2014 (depoimento da testemunha K...);
- MM.** Quando se faz um aumento da capacidade de produção da Requerente, toda a estrutura da empresa tem de acompanhar esse aumento, designadamente a logística, área administrativa, equipamentos informáticos e software para acompanhamento das vendas e para facturação, aquisição de matérias primas e é do conjunto desses elementos que resulta o aumento de produção (depoimento da testemunha K...);
- NN.** Para criar uma área de produção nova a Requerente teve de criar uma estrutura para suportar essa área de negócio e todos os equipamentos adquiridos proporcionam aumento da capacidade instalada (depoimento da testemunha K...);
- OO.** Os upgrades e software são relevantes para desenvolver a actividade e aumentar a capacidade produtiva (depoimento da testemunha H...);
- PP.** O objectivo da compra dos equipamentos foi sempre o aumento da produção, que ocorreu efectivamente (depoimentos das testemunhas H... e K...);
- QQ.** A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que o empilhador foi comprado em segunda mão por não ser adquirido à entidade que o fabrica (depoimento da testemunha J...);
- RR.** O compressor adquirido pela Requerente foi para substituir um outro que a Requerente já possuía (depoimento da testemunha J...);
- SS.** A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou que as aquisições feitas pela Requerente (para além do empilhador) beneficiassem do RFAI por possibilitarem um aumento da eficiência, mas não um aumento da capacidade da Requerente com um projecto de investimento (depoimento da testemunha J...);

- TT.** Os equipamentos descritos como upgrade pela Requerente já estavam parcialmente amortizados em anos anteriores a 2015 (depoimento da testemunha. J...);
- UU.** A Requerente sempre que faz um upgrade cria uma nova rubrica no mapa de depreciações, como se fossem autónomos (depoimento da testemunha J...);
- VV.** O aumento da capacidade da Requerente foi promovido pelo desenvolvimento de uma área de negócio especializada no frio comercial, até aí inexistente (RIT);
- WW.** Aquisição e upgrade de moldes e ferramentas pela Requerente teve em vista desenvolvimento e lançamento de novos produtos de maior valor acrescentado na área para frio (incluindo produtos A+++) e desenvolvimento de novos atributos em produtos existentes (frio e plástico) e integração e otimização de processos tecnológicos, com a aquisição de equipamentos produtivos (essencialmente sistema de ar comprimido) e de movimentação (dossier do RFAI para 2014 que consta da parte 4 do processo administrativo. cujo teor se dá como reproduzido);
- XX.** Relativamente ao ano de 2015, refere-se no respectivo dossier, que consta da parte 5 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, que *«os investimentos de natureza inovadora traduzem-se na produção de bens e serviços transacionáveis e internacionalizáveis relacionados com a tipologia Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente. Esta opção é enquadrada na necessidade da A... em aumentar a sua capacidade de produção, que lhe permitirá diversificar a sua oferta de forma a promover a sustentabilidade do negócio face às ameaças da envolvente e aproveitar as oportunidades de mercado que lhe surgem e propiciam o alcance da visão corporativa. Deste modo, o aumento da capacidade do seu estabelecimento é promovido pelo desenvolvimento de uma área de negócio especializada no frio comercial, nomeadamente através da produção e lançamento de gama produtos de frio comercial, para os canais ... e alimentar, com forte componente de design e prestação energética, de acordo com as novas diretivas que vão afetar este tipo de produtos, a partir de 2016»;*
- YY.** Em 05-02-2019, a Requerente pagou as quantias liquidadas (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**ZZ.** Em 26-10-2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

### **3.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo e com base nos depoimentos das testemunhas, nos pontos indicados.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

A testemunha H... é contabilista certificada da Requerente e trabalha na empresa desde 1987.

A testemunha I... é revisor oficial de contas e fiscal único suplente da Requerente, tendo acompanhado a elaboração dos projectos de fusão, no âmbito da empresa de revisores oficiais de contas que é fiscal único efectivo, empresa esta que a testemunha integra, tendo acompanhado os processos de auditoria à Requerente.

A testemunha K... é Consultor investimentos e fiscais, designadamente benefícios, tendo prestado serviços à Requerente, nessa matéria.

A testemunha J..., é Inspectora da Autoridade Tributária e Aduaneira e teve intervenção na inspecção subjacente à liquidação impugnada.

### **4. Matéria de direito**

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente em que efectuou várias correcções, relativas a dedutibilidade de gastos e não aceitação de aplicação do benefício fiscal do RFAI.

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. <sup>1</sup>

#### **4.1. Questão da dedutibilidade como gastos dos juros de prestações acessórias na sequência da fusão da A... com a D...**

A Requerente A... tinha efectuado prestações acessórias, no montante de € 520.000, na sua participada D... .

Em 29-12-2011, foi efectuada a fusão das duas sociedades, por incorporação da D... na A... .

---

<sup>1</sup> Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

De acordo com o projecto de fusão das duas sociedades, as prestações acessórias, no valor de € 520.000,00 existentes na D... e realizadas apenas pela A..., SA, foram convertidas em prestações acessórias na A... *na proporção que cada um detém no seu capital social*».

Através da Ata nº 24 da Assembleia Geral da A..., de 28-12-2012, «*foi deliberada a remuneração das prestações acessórias do acionista C..., à taxa fixa de 6% ao ano, a partir de 01 de janeiro de 2012, devendo o juros vencidos ser pagos com a restituição, integral ou parcial, das prestações acessórias aos respetivos acionistas, ou logo que a empresa tenha disponibilidade de tesouraria*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedutibilidade com gastos, para efeitos de IRC, dos juros que no ano de 2014, foram pagos ao accionista C..., pelas seguintes razões, em suma:

*Assim, com o processo de fusão entre a A... e a D..., a A... abdicou do direito de ser ressarcido das prestações acessórias que detinha na D... a favor dos seus acionistas sem qualquer contrapartida.*

*Ou seja, com esta operação de fusão, a A... não só distribuiu pelos seus acionistas, de forma gratuita, as prestações acessórias que detinha na D..., no montante de 520.000 euros, como ainda, a partir de 2012 (após processo de fusão), paga uma remuneração (juros) ao acionista C... .*

*A relevância fiscal de um gasto depende da prova da sua necessidade e adequação, nestes termos, a A... ao contabilizar o gasto com juros, respeitantes às prestações acessórias que detinha na D... e que foram "distribuídas" aos seus acionistas aquando do processo de fusão, não poderá ser aceite fiscalmente, uma vez que se trata de um gasto respeitante a um direito a que a A... prescindiu (por não necessário???) quando, de forma gratuita, o cedeu/distribuiu aos seus acionistas na proporção das suas participações.*

*Face ao exposto, nos termos dos artigos 23.º e 23º-A.º do Código do IRC, importa que o sujeito passivo A... proceda ao acréscimo do montante de 19.344,00 euros (= (520.000 X 62%) X 6%), respeitante à remuneração das prestações acessórias distribuídas gratuitamente ao acionista C..., no campo 734 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos períodos de 2014.*

As prestações acessórias permaneceram sempre em poder da A... .

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- não houve, materialmente, qualquer ativo “doador”, mas apenas uma distribuição pelos acionistas da Requerente de créditos detidos por esta sobre a sociedade que veio a ser incorporada pela Requerente;
- as distribuições a favor dos sócios assentam numa lógica de remuneração do capital investido, não sendo por isso compatíveis com um enquadramento baseado numa pretensa “gratuidade”, no sentido de ter sido feita com “animus donandi”, como erroneamente a AT preconiza, devendo ser considerados pagamento de dividendos;
- as prestações acessórias contribuíram para a prossecução da actividade da Requerente, pelo que devem ser relevantes como gastos os juros pagos;
- o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea m), do Código do IRC, cuja epígrafe refere “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”, apenas não considera dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os “juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no artigo 63.º”.

A Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária, dizendo o seguinte, em suma:

- as prestações acessórias sobre as quais estão a ser determinados os juros suportados pela Requerente a favor do acionista C..., foram efetiva e unicamente realizadas pela acionista principal da D..., a sociedade Requerente A...;
- com esta negociação a Requerente viu reduzido o seu ativo sem qualquer contrapartida, pois o crédito que detinha foi entregue gratuitamente aos seus acionistas;

– a Requerente está obrigada a suportar juros que ascenderam ao montante de € 19.344,00 em cada um dos anos de 2014 e 2015 calculados sobre montantes que ela havia previamente entregue à incorporada D... .

19. Não havendo assim, qualquer dúvida de que estes encargos financeiros (juros) estão a ser suportados pela Requerente não para a prossecução da atividade da empresa, mas antes para outros interesses alheios à mesma, nomeadamente do acionista principal, devendo ser desconsiderados para efeitos de apuramento do resultado tributável, por clara violação do disposto pelo n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

Os artigos 23.º e 23.º-A do CIRC estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

### *Artigo 23.º*

#### *Gastos e perdas*

*1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*

*2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:*

*(...)*

*c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;*

*Artigo 23.º-A*

*Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*m) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no artigo 63.º;*

Os juros pagou para remunerar prestações acessórias enquadra-se manifestamente no âmbito das despesas dedutíveis.

Por outro lado, resulta da prova produzida que as quantias correspondentes às prestações acessórias sempre estiveram na posse da Requerente designadamente nos anos de 2014 e 2015, que aqui estão em causa.

O facto de as prestações acessórias terem sido previamente atribuídas aos sócios não tem relevo para afastar a dedutibilidade.

Na verdade, as atribuições patrimoniais feitas pelas sociedades em favor dos sócios têm um tratamento fiscal específico, lançadas a seu favor em quaisquer contas correntes dos sócios, presumem-se feitas a título de lucros ou adiantamento dos lucros, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais (artigo 6.º, n.º 4, do CIRS).

Feita a atribuição patrimonial a favor dos sócios, as quantias respectivas passam a pertencer a estes, nos termos da lei civil.

Assim, mantendo-se as quantias em poder da sociedade, surge um crédito dos sócios sobre a sociedade, cuja remuneração constitui gasto dedutível à face do artigo 23.º, n.º 1, alínea c) do CIRC desde que essas quantias sejam utilizadas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

A relevância fiscal de actos ou negócios civilmente válidos, como são a conversão das prestações acessórias da D... em prestações acessórias na A..., e a subsequente atribuição patrimonial feita pela Requerente a favor dos sócios, apenas poderia ser desconsiderada, para efeitos fiscais, se fosse utilizada a cláusula geral antiabuso, desde que e verificassem os requisitos previstos no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, vigente em 2014 e 2015.

Não tendo sido utilizada essa cláusula geral antiabuso, a referida atribuição patrimonial produz todos os seus efeitos para fins fiscais, inclusivamente o que a manutenção das quantias na empresa e sua utilização para a prossecução dos seus fins, constituírem gastos, nos termos do referido artigo 23.º, n.º 1, alínea c), do CIRC.

Assim, a correcção efectuada relativamente aos juros pagos ao sócios C... relativamente às prestações acessórias que lhe foram distribuídas, não encontra fundamento legal nos citados artigos 23.º e 23.º. do CIRC, invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

#### **4.2. Questão da dedutibilidade como gastos dos juros pagos como remuneração das prestações acessórias ao acionista C... correspondentes aos resultados transitados negativos da B...**

Resulta da prova produzida que, quando foi feita a fusão por incorporação B... na A..., existiam naquela resultados transitados negativos e que o projecto de fusão, elaborado por uma sociedade de revisores de contas, previa a compensação desses resultados com prestações acessórias realizadas pelos accionistas, que eram comuns às duas sociedades.

Mas, resulta também da prova produzida que essa compensação não estava de acordo com as intenções dos accionistas, nem foi concretizada contabilisticamente na A..., em que sempre estiveram registadas integralmente as prestações transitórias que existiam na B... .

A divergência entre o teor do projecto de fusão, aprovado por escritura realizada em 30-11-2012, e a realidade contabilística só foi detectada pelos accionistas quando foi realizada a inspecção tributária e foi eliminada através de rectificação daquela escritura, realizada em 06-11-2018, ainda antes de terminada a inspecção tributária.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no Relatório da Inspeção Tributária, entendeu efectuar uma correcção pelas seguintes razões, em suma:

*Por outro lado, é o registo na Conservatória do Registo Comercial e a escritura pública de fusão que garantem a segurança jurídica das relações, quer para terceiros quer para os próprios accionistas, uma vez que as normas jurídicas que regulam as fusões têm por função a proteção de interesses, precavendo a possibilidade de oposição à realização das operações.*

*Portanto, o sujeito passivo ao calcular o montante de juros a pagar ao acionista C... sobre as prestações acessórias que constam da sua contabilidade e ao fazer o seu registo, como gasto, na conta SNC 6911000012 - Juros de Acordos, está a considerar um valor de gasto superior ao que efetivamente deveria ter registado, uma vez que o saldo contabilístico de prestações acessórias não tem refletida a cobertura de prejuízos da B..., aquando do processo de fusão registado na Conservatória do Registo Comercial.*

*Assim, não sendo este excesso de gastos aceites fiscalmente nos termos dos artigos 23.º e 23º-A.º do Código do IRC, importa que o sujeito passivo A... proceda ao acréscimo do montante de 181.201,37 euros  $(=(7.441.228.741 - 3.020.022.912) \times 6\%) - 446.473,72$ ), respeitante à remuneração das prestações acessórias ao acionista C... que serviram para cobertura de resultados transitados negativos da B... .*

Como se referiu, este entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira está em dissonância com a realidade, pois nunca foi concretizada a compensação dos resultados

transitados negativos da B... com as prestações acessórias e a divergência já foi sanada com a rectificação do projecto de fusão.

Para além disso, a divergência referida entre o teor do registo na Conservatória do Registo Comercial e a contabilidade, não podia servir, sem mais, de suporte à correcção efectuada, pois é de acordo com a contabilidade que se apura a matéria tributável dos sujeitos passivos de IRC, por força do preceituado no artigo 17.º, n.º 1, do CIRC.

A isto acresce que ao direito tributário importa primacialmente «*substância económica dos factos tributários*» (artigo 11.º, n.º 3, da LGT), que é a de não existência da compensação de resultados transitados negativos com as prestações acessórias.

Por isso, a correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto.

#### **4.3. Questões relativas à aplicação do benefício fiscal do RFAI**

O artigo 22.º do CFI estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

##### *Artigo 22.º*

##### *Âmbito de aplicação e definições*

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

*2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:*

*a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:*

- i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;*

- ii) *Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;*
  - iii) *Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
  - iv) *Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
  - v) *Equipamentos sociais;*
  - vi) *Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*
- b) *Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*

(...)

*4 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:*

- a) *Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- b) *O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- c) *Mantendam na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;*

- d) *Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;*
- e) *Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;*
- f) *Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).*

*5 - 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.*

*6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.*

*(...)*

*O artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, estabelece que «para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (...) 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».*

#### **4.3.1. Questão do empilhador ... adquirido à empresa G... (período de 2014)**

A Requerente adquiriu em 25-04-2014 um empilhador da marca ... a uma empresa sua associada, a G..., SL, que o havia adquirido em Junho de 2013, segundo se refere na factura emitida por esta empresa à Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou que esta aquisição do empilhador pela Requerente pudesse beneficiar do RFAI, por a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) exigir que o investimento inicial na aquisição de ativos fixos seja feito em bens em estado novo e *«a análise às faturas dos bens permitiu verificar que existem ativos, que apesar de terem sido adquiridos pela A... durante o período de 2014, foram comprados em estado de uso»*, o que entendeu ser o caso do empilhador... .

A prova produzida é no sentido de o referido empilhador não ter sido utilizado pela referida empresa G..., o que conduz à conclusão de que é errado o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que o empilhador foi comprado *«em estado de uso»*.

Por isso, desde logo, ao pressupor que o empilhador foi adquirido em estado de uso, esta correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

O conceito paralelo de *«bens em segunda mão»*, referido ela Senhora Inspectora no seu depoimento como afastando a qualificação como bens *«adquiridos em estado novo»*, pressupõe uma prévia utilização, como se depreende da definição que consta do artigo 2.º, alínea a), do DL n.º 199/96, de 18 de Outubro, que se lhes refere como *«os bens móveis susceptíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação»*.

Por outro lado, não sendo definido legislativamente o conceito de *«estado novo»* e presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) é de interpretar esta expressão com o alcance que tem na linguagem corrente, que é o de bem que não foi utilizado antes de ser adquirido.

Sendo este o alcance da expressão, resulta da prova produzida que o empilhador foi adquirido em estado novo, para efeito da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Para além disso, a Requerente alega, com já defendera na reclamação graciosa, que é uma PME, o que não é constatado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (como também não foi da decisão da reclamação graciosa e relativa a 2014), e o n.º 6 do artigo 14.º do Regulamento

n.º 651/2014 afasta a exigência do requisito de aquisição de bens em estado novo quanto às PME.

Assim, em face da prevalência do Direito da União Europeia sobre o Direito Nacional, que decorre do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, não tem aplicação no caso da Requerente a exigência de que os activos sejam adquiridos em estado novo.

Pelo exposto, esta correcção enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de erro sobre os pressupostos de direito, que justificam a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

#### **4.3.2. Questão dos activos «que não correspondem a investimento inicial» (período de 2014)**

A Autoridade Tributária e Aduaneira, no Relatório da Inspeção Tributária, refere o seguinte:

*(...) muito embora tenha sido a Portaria 297/2015, de 21 de setembro, a transpor para o ordenamento nacional a figura de "investimento inicial", na verdade, esta transposição traduziu somente uma clarificação do instituído no Regulamento UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, sendo que o benefício no âmbito do RFAI é um benefício comunitário e, nesta medida, rege-se em primeira instância pelas orientações comunitárias, orientações estas anteriores à publicação da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.*

*(...)*

*Segundo o n.º 41 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, os "auxílios regionais ao investimento", nos quais se enquadra o RFAI, são os auxílios com finalidade regional concedidos para investimento inicial ou investimento inicial a favor de uma nova atividade económica.*

*Ora, a análise aos documentos de compra dos bens considerados elegíveis pelo sujeito passivo, em Anexo 14, permitiu identificar um conjunto de despesas que não podem corresponder a um "investimento inicial", na medida em que respeitam à aquisição de bens de substituição (bateria, servidor e UPS servidor, compressor, secador de massa térmica e micro filtros, para substituir outros já existentes) ou a reparações/melhoramentos de equipamentos usados (upgrades de moldes), não se configurando, por isso, como um investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível.*

*Veja-se, neste mesmo sentido, o disposto no n.º 4 do artigo 11.º do CFI, o qual, ainda que relativo ao regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP), dispõe que "excluem-se da noção de aplicações relevantes as relativas a equipamentos usados e investimento de substituição".*

*Importa realçar que, nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do CFI, e tal como o RFAI, o regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP) constitui um regime de auxílios com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, logo também o regime dos BFCIP tem de abranger apenas aplicações direcionadas para investimento inicial nos termos do n.º 41 do artigo 2.º do Regulamento.*

*Desta forma, a exclusão das aplicações "relativas a equipamentos usados e investimento de substituição terá de ser extensível ao RFAI, conjugando a imposição constante da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, a qual, recorde-se, apenas aceita "ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo" e só contempla "reparações (...) de (...) instalações fabris" [alínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI].*

*No caso do regime dos BFCIP, a opção de redação do legislador nacional foi mais direta (n.º 4 do artigo 11º do CFI), enquanto no regime do RFAI, o legislador alcança o mesmo fim com uma expressão menos assertiva ("adquiridos em estado de novo"). Contudo, uma vez que, quer o RFAI, quer os BFCIP, são "auxílios com finalidade regional", ambos obrigatoriamente direcionados para investimento inicial, por subordinação às mesmas regras europeias aplicáveis em matéria de*

*auxílios de Estado (RGIC), impõe-se que, também para o RFAI, "excluem-se da noção de aplicações relevantes as relativas a equipamentos usados e investimento de substituição".*

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- atendendo aos princípios da legalidade e da tipicidade fechada aplicáveis em matéria de benefícios fiscais, e de que é corolário o próprio artigo 10.º do EBF, impõe-se concluir pela impossibilidade de AT fazer uso da integração analógica, através da aplicação de normas específicas do regime dos BFCIP, no âmbito do RFAI.
- Considera a Requerente que o entendimento da AT no sentido de efetuar tal equiparação e aplicação analógica do n.º 4, do artigo 11.º, do CFI, às despesas efetuadas pela Requerente no âmbito do RFAI, viola a proibição geral de integração analógica contida no artigo 10.º, do EBF e, por inerência, é contrária ao princípio da legalidade contido no artigo 103.º, n.º 2, da CRP.
- refira-se, ainda, que prevê o n.º 5 do artigo 22.º, do CFI a possibilidade de se considerar como 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”;
- no âmbito do RFAI, será admissível como investimento realizado, e elegível para efeitos deste regime, as adições de ativos fixos tangíveis e intangíveis que sejam efetuadas em cada exercício ao investimento em curso, desde que tais ativos preencham os respetivos pressupostos contidos no artigo 22.º do CFI;
- o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre o conceito de «*investimento inicial*» não se compaginam com a definição que consta do artigo 2.º, n.º 49, do Regulamento de Execução n.º 651/2014, de 16 de Junho de 2014;
- o Legislador comunitário não efetua qualquer referência ou especificação, na definição que adota, da obrigação de o investimento consubstanciar-se em

“investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível”, tal como defende a AT.

O n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho, define nestes termos o conceito de «*investimento inicial*», no que aqui interessa:

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) *Uma aquisição de ativos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor e exclua a mera aquisição das ações de uma empresa;”.*

Afigura-se que a Requerente tem razão quanto à dissonância entre o conceito de «*investimento inicial*» utilizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que restringiu o conceito de «*investimento inicial*» ao «*investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível*».

Na verdade, resulta daquela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º que se enquadram nessa definição quaisquer investimentos relacionados com «*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*».

À face desta definição, que inclusivamente é citada no RIT, não é de excluir deste conceito de «*investimento inicial*» o «*investimento de substituição*», que a Autoridade Tributária e Aduaneira pretende excluir com base na aplicação analógica do n.º 4 do artigo 11.º

do CFI, previsto para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP) e não para o RFAI.

Na verdade, estes investimentos de substituição podem ser considerados investimento inicial desde que estejam relacionados com *«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»*.

Por isso, a correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente aos *«activos que não correspondem a investimento inicial»* enferma de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, por errada aplicação do conceito de *«investimento inicial»*, vício este que justifica a anulação das correcções relativas *«à aquisição de bens de substituição (bateria, servidor e UPS servidor, compressor, secador de massa térmica e micro filtros, para substituir outros já existentes) ou a reparações/melhoramentos de equipamentos usados (upgrades de moldes)»*.

Na verdade, para excluir estes activos de substituição do âmbito do RFAI a Autoridade Tributária e Aduaneira teria de demonstrar que não estão conexonados com qualquer das finalidades indicadas naquela alínea a) do n.º 49.

Por outro lado, as normas sobre benefícios fiscais integram-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, por força do preceituado no artigo 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que é proibida pelo artigo 11.º, n.º 4, da LGT a integração de lacunas de regulamentação através de aplicação analógica.

Assim, mesmo que se estivesse perante uma lacuna de regulamentação do CFI quanto à não indicação, relativamente ao RFAI, do afastamento da aplicação do benefício fiscal aos *«investimentos de substituição»*, que só se prevê para os BFCIP no n.º 4 do artigo 11.º do CFI, seria ilegal a aplicação analógica deste requisito ao RFAI.

Pelo exposto, as correcções aqui em causa enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

**4.3.3 Questão dos «Ativos que não aumentam a capacidade de um estabelecimento existente, nem proporcionam a criação de postos de trabalho, nem estão diretamente relacionados com o investimento produtivo» (período de 2014)**

Invocando a referida alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho, a Autoridade Tributária e Aduaneira refere o seguinte:

*De entre as quatro tipologias acima descritas, o enquadramento da A..., em 2014, correspondeu à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", conforme expresso na resposta à notificação do mesmo (em Anexo 13).*

*Uma vez que o investimento inicial tinha de estar direcionado para o aumento da capacidade do estabelecimento existente, tal significa que as aquisições de ativos teriam de estar relacionados com um projeto de aumento da capacidade produtiva da empresa, de forma a serem elegíveis no âmbito do RFAI.*

*Por outro lado, recorde-se que o espírito subjacente à permissão destes auxílios de Estado, regulamentados pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, insere-se num objetivo fulcral de alcançar uma melhoria do rendimento per capita nas regiões menos desenvolvidas da União Europeia.*

*Neste sentido, o preâmbulo do referido regulamento é perentório, no §31, ao considerar que "ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável',*

*Assim, tendo em vista este desiderato, a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige que o investimento realizado, para ser elegível, "proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento", pois só assim se alcança o objetivo de incremento do rendimento per capita das regiões identificadas como desfavorecidas no desejado contexto sustentável (duradouro).*

*Deste modo, tem de ser o investimento inicial a gerar a necessidade de contratar trabalhadores, decorrente da criação de novo estabelecimento, da expansão da capacidade produtiva de um estabelecimento existente, da diversificação da produção ou da mudança do processo produtivo.*

*Ora, durante o período de 2014, o sujeito passivo concretizou a aquisição de um vasto conjunto de ativos fixos tangíveis, os quais, pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho.*

*Vejam-se, as aquisições de material informático, nomeadamente portáteis e acessórios:*

*(...)*

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- exige-se que os sujeitos passivos efectuem um investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho;
- atendendo ao facto de que a tónica deste pressuposto legal não é colocada no próprio investimento mas, antes, na possibilidade de o mesmo vir a ser efetuado pelo sujeito passivo com vista a proporcionar tal criação, entendemos que o conceito de investimento relevante contido na norma em causa deve ser entendido de forma global, isto é, ou todo o investimento efetuado pelo sujeito passivo é suscetível de proporcionar a criação de postos de trabalho ou, ao invés, a globalidade do investimento relevante não poderá considerar-se apto a proporcionar a criação de postos de trabalho;
- o investimento relevante efetuado apenas será suscetível de ser considerado de forma global;
- a AT considera que só será possível avaliar se determinado investimento relevante se encontra apto a proporcionar a criação de postos de trabalho quando, em caso de adições, o investimento global se encontrar concluído;

- afigura-se-nos desprovido de suporte legal o entendimento da AT no sentido de selecionar determinados ativos fixos tangíveis e considerá-los, autonomamente, como insuscetíveis de poder vir a proporcionar a criação daqueles postos;
- estamos perante investimentos na aquisição de equipamentos, sistemas e programas informáticos, em razão da entrada no mercado com um produto de forte inovação (i.e. frio comercial) e que resultou de um aumento de capacidade de um estabelecimento já existente, a AT desconsiderou estes investimentos realizados pela Requerente, o que não pode deixar de ser veementemente contestado pela Requerente;
- não se consegue compreender porque é que a aquisição de equipamentos informáticos não pode estar associada à criação de postos de trabalho;
- pelo contrário, com a informatização atual da sociedade, é natural que cada posto de trabalho tenha acesso a um terminal informático;
- o que importa é que o investimento tenha sido indutor, a nível global do sujeito passivo, da criação de postos de trabalho;
- afigura-se desprovido de suporte legal, o entendimento da AT no sentido de selecionar determinados ativos fixos tangíveis e considerá-los, autonomamente, como insuscetíveis de poder vir a proporcionar a criação daqueles postos de trabalho.

Afigura-se que a Requerente tem razão quanto ao erro de análise da Autoridade Tributária e Aduaneira ao referir, relativamente ao período de 2014, a que *«aquisição de um vasto conjunto de ativos fixos tangíveis, os quais, pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho»*.

Na verdade, como diz a Requerente, a aferição dos requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo, assim, em princípio, ativos fixos tangíveis que *«pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho»*.

De qualquer modo, mesmo que haja algum tipo de activos que, pela sua natureza, não se possa enquadrar num projecto de expansão da capacidade produtiva nem possa proporcionar a criação de postos de trabalho, não é esse o caso, seguramente, dos equipamentos informáticos, designadamente os computadores portáteis, que se destinam a ser utilizados por trabalhadores e são susceptíveis de utilização na generalidade dos projectos industriais.

Como referiu a testemunha K..., quando se faz um aumento da capacidade de produção da Requerente, toda a estrutura da empresa tem de acompanhar esse aumento, designadamente a logística, área administrativa, equipamentos informáticos e software para acompanhamento das vendas e para facturação, aquisição de matérias-primas e é do conjunto desses elementos que resulta o aumento de produção.

Neste caso, resulta do depoimento da testemunha K... que, para criar uma área de produção nova a Requerente teve de criar uma estrutura para suportar essa área de negócio e todos os equipamentos adquiridos proporcionam aumento da capacidade instalada. No mesmo sentido, aponta o depoimento da testemunha H..., que referiu que os upgrades e software são relevantes para desenvolver a actividade e aumentar a capacidade produtiva e objectivo da compra dos equipamentos foi sempre o aumento da produção, que ocorreu efectivamente.

Assim, esta correcção enferma de erro sobre os pressupostos de facto, quanto ao errado juízo que a Autoridade Tributária e Aduaneira fez a inviabilidade de os activos em causa proporcionarem aumento da capacidade, e erro sobre os pressupostos de direito, por erro de interpretação do conceito de «investimento inicial».

#### **4.3.4. Dedução à colecta considerada indevida - Activos que não correspondem a investimento inicial (2015)**

Como se refere no Relatório da Inspeção Tributária, no período de 2015, e de acordo com o expresso pela Requerente no dossier do RFAI, *«o aumento da capacidade do estabelecimento já existente foi promovido pelo desenvolvimento de uma área de negócio especializada no frio comercial, até aí inexistente»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que um conjunto de equipamentos adquiridos pela Requerente em 2015, «*não potencia o aumento da capacidade produtiva apenas permite um melhor controlo organizacional*».

Refere-se no RIT o seguinte:

*Ora, da análise aos documentos de compra dos bens considerados elegíveis pelo sujeito passivo, em Anexo 15, com os esclarecimentos prestados pelo mesmo, em Anexo 17, permitiu identificar um conjunto de despesas que não podem corresponder a um "investimento inicial", na medida em que respeitam à aquisição de bens de substituição ou a reparações/melhoramentos de equipamentos usados (servidores (upgrade do sistema ERP SAP), storage ... e Microsoft surfasse 4 + leitor de CD's (enquanto componentes de monitorização dos servidores)), não se configurando, por isso, como um investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível.*

Valem aqui as considerações que se fizeram no ponto 4.3.2. deste acórdão sobre o erro da Autoridade Tributária e Aduaneira na interpretação do conceito de «investimento inicial» que, à face da definição fornecida pela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho, não implica «*investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível*».

Assim, pelas razões referidas naquele ponto 4.3.2., esta correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, ficando, por isso, prejudicado, por ser inútil, o conhecimento da questão da possibilidade de aplicação analógica ao RFAI do preceituado no n.º 4 do artigo 11.º do CFI.

#### **4.3.5. Ativos que não aumentam a capacidade de um estabelecimento existente, nem proporcionam a criação de postos de trabalho, nem estão diretamente relacionados com o investimento produtivo (2015)**

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que

«(...) durante o período de 2015, conforme anteriormente referido, o sujeito passivo concretizou a aquisição de um vasto conjunto de ativos fixos tangíveis, os quais, pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são, nessa medida, proporcionadores da criação de postos de trabalho.

*Vejam-se, as aquisições de material informático, nomeadamente portáteis:*

(...)

*Assim, pelo facto de não corresponderem a "investimento inicial" [n.º 41 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º e n.º 4 do artigo 11.º, ambos do CFI], considera-se que serão de excluir, da listagem dos bens de investimento elegíveis para efeitos de RFAI da A..., no período de 2015, os investimentos em ativos supra identificados.*

Trata-se de uma fundamentação idêntica à das correcções relativas ao exercício de 2014, referidas no ponto 4.3.3, em que a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceita a aplicação do RFAI relativamente a activos que entende que *«pela sua natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são, nessa medida, proporcionadores da criação de postos de trabalho»*.

Valem, assim, as considerações que se fizerem naquele ponto 4.3.3., que justificam a anulação destas correcções.

#### **4.4. Juros compensatórios**

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as liquidações de IRC, pelo que enfermam os mesmo vícios, justificando-se também a sua anulação.

#### **4.5. Decisões de indeferimento das reclamações gratuitas**

As decisões de indeferimento das reclamações graciosas, que confirmaram as liquidações enfermam dos vícios que afectam as liquidações, pelo que também de justifica a sua anulação.

## **5. Restituição de quantia paga indevidamente e juros indemnizatórios**

Em 05-02-2019, a Requerente pagou as quantias liquidadas e pede a devolução do imposto pago, acrescido dos juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos 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 preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *« A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize 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 sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, 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».*

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que 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 redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«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».*

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto 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.

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.

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, no montante de € 180.992,43, que é o valor impugnado.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

### **Artigo 43.º**

#### **Pagamento indevido da prestação tributária**

*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 efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 05-02-2019, data em que a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **6. Decisão**

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) anular das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) referentes aos exercícios fiscais de 2014 e de 2015, com os n.ºs de liquidação, respetivamente, 2018..., de 12-12-2018, e 2018..., de 18-12-2018;
- c) anular as liquidações de juros compensatórios, com os n.ºs, respetivamente, 2018 ... e 2018...;
- d) anular as demonstrações de acerto de contas identificadas sob os n.ºs 2018 ... e 2018..., estas nos valores, respetivamente, de € 111.004,88 (cento e onze mil e quatro euros e oitenta e oito cêntimos) e € 69.987,55 (sessenta e nove mil e novecentos e oitenta e sete euros e cinquenta e cinco cêntimos).

- e) anular as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas n.ºs ...2019... e ...2019...;
- f) julgar procedente o pedido de reembolso da quantia de € 180.992,43 e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar o seu pagamento à Requerente;
- g) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios que condenar a TAD a pagá-los a Requerente, calculados sobre a quantia a reembolsar, nos termos referidos no por 5 deste acórdão.

## **7. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **180.992,43**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **8. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 25-06-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Martins Alfaro)

(Vasco António Branco Guimarães)  
(parcialmente vencido, conforme declaração de voto em anexo)

Nos termos do artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13 de Março, aditado pelo DL n.º 20/2020, de 01 de Maio) o Relator atesta o voto de conformidade dos Árbitros Adjuntos Senhor Dr. Martins Alfaro e Senhor Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães, bem com do voto de vencido parcial.

Jorge Lopes de Sousa

Nos termos do disposto no artigo 15.º - A do Decreto-Lei n.º 10-A/2020 de 13 de março, aditado pelo artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 20/2020, de 01 de maio, a Decisão Arbitral relatada por V. Exa., no processo em referência tem o meu acordo e conseqüente voto de conformidade.

Martins Alfaro

## VOTO DE VENCIDO

Não acompanhei da Douta Decisão Arbitral no segmento em que deliberou a existência de erro sobre os pressupostos de facto e de Direito em relação à divergência entre o aprovado e registado projeto de fusão constante da escritura de 30.11.2012 e a contabilidade da empresa A..., SA que resultou da fusão, agora impugnante, desde essa data – cfr. Artigos 16 a 18 e 29 e 30 do RI pelas razões que passo a expor:

1. Existe uma divergência efetiva entre o projeto de fusão aprovado e publicado e a realidade espelhada na contabilidade que vem criteriosamente identificada no Relatório de Inspeção constante do Doc. 5 junto com o RI.
2. A fls. 27 do Relatório refere-se que o SP solicitou e obteve a aplicação do regime específico que consta dos artigos 73.º e segs. do CIRC incluindo a neutralidade das operações de transmissão e fusão efetuadas.

Estes elementos não foram contraditados pelo SP tendo, em alternativa, realizado em 13.11.2018 a retificação da escritura de fusão outorgada em 30.11.2012 que veio a registar em 02.06.2021 conforme requerimento apresentado neste processo em 04.06.2021<sup>2</sup>.

Resulta desta verificação obtida por leitura do processo que existe uma situação de facto de desconformidade que tem implicações jurídicas.

A AT face ao disposto no artigo 2.º do RCPITA estava obrigada a assinalar a questão e a dar-lhe o enquadramento jurídico adequado. Entendeu a AT em «desconsiderar» os pagamentos feitos aos sócios por força de transmissão de ativos contabilizados como prestações acessórias a afetar à cobertura de prejuízos ao abrigo da indispensabilidade/adequação previstas nos artigos 23.º e 23.º A do CIRC o que se nos afigura como ilegal porque: i) é da natureza dos juros serem encargos dedutíveis e, ii) existem preceitos específicos no normativo citado a fls. 27 do Relatório junto como Doc. 5 que, com acuidade e certeza seriam estatuição jurídica adequada aos factos constatados.

---

<sup>2</sup> Faz-se notar que caso o acto de correção da fusão realizado por escritura em 30.11.2018 tivesse sido notificado à AT no prazo legal e antes da notificação do Relatório final que é de Dezembro de 2018 poderia o SP invocar o artigo 58.º do RCPITA e defender ter cumprido as suas obrigações declarativas com o efeito que pretende ver agora aceite. Tal como resulta dos autos isto não aconteceu.

Em consequência, a fundamentação de Direito do acto de correção efetuado pela AT é incorreta pelo que os actos de liquidação efetuados e mantidos na reclamação graciosa são anuláveis por errada aplicação de norma não cumprindo os requisitos de fundamentação de Direito exigíveis - vício de forma por falta de fundamentação jurídica adequada.

Esta a nossa posição.

O Árbitro-Vogal designado

(Vasco Branco Guimarães)