

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 293/2021-T

Tema: IRC – RFAI | actividades de produção de filmes, vídeos e programas de televisão | ónus de prova.

A ÁRBITRO Ana Teixeira de Sousa, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para constituir Tribunal Arbitral Singular delibera o seguinte:

SUMÁRIO:

- I. Os Benefícios Fiscais previstos no CFI, em concreto, RFAI visa a prossecução de objetivos económicos e políticos a nível Nacional e Comunitário, recaindo sobre o sujeito passivo efetuar investimentos para a prossecução desses objetivos, de acordo com as respetivas regras;
- II. Em sede do RFAI, previsto no artigo 22.º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover e desenvolver uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem e criem postos de trabalhos (alínea f) n.4 do artigo 22.º), e aumentem a capacidade produtiva;
- III. O incumprimento ou não preenchimento das regras de atribuição destes Benefícios, resulta na sua não atribuição. Cabe ao sujeito passivo nos termos do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de Setembro, o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 10 de Maio de 2021, A..., S.A., sociedade comercial com o NIF ... e domicílio fiscal na ..., ..., ..., ...-... ..., cujo serviço periférico local do seu domicílio é o Serviço de Finanças de ..., com domicilio na Rua ..., ..., ...-... ..., veio, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante, abreviadamente, RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com vista à declaração de ilegalidade dos seguintes atos de liquidação oficiosa de IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS e correspondentes juros compensatórios:
 - i. **Liquidação n.º 202...**, datada de 15.11.2020, relativa ao período de 2015;
 - ii. **Liquidação n.º 2020...**, datada de 02.12.2020, relativa ao período de 2016 e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2020..., datada de 09.12.2020;
 - iii. **Liquidação n.º 2021...**, datada de 25.01.2021, relativa ao período de 2017 e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2021..., datada de 27.01.2021;
 - iv. **Liquidação n.º 2021...**, datada de 27.01.2021, relativa ao período de 2018 e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2021..., datada de 29.01.2021
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:
 - i. preterição de formalidade legal essencial, em violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT por falta de audição e justificação para tal, das testemunhas indicadas aquando do exercício do direito de audição, ocorrido em sede inspetiva;
 - ii. ilegalidade da liquidação de IRC concernente ao período tributário de 2015 por caducidade do direito à liquidação nos termos do disposto no artigo 45º, n.º 1 da LGT e por omissão de notificação de despacho fundamentador do alargamento do âmbito da ação inspetiva ao período de 2015, em violação do estatuído no artigo 15º do RPITA, em face de as Ordens de Serviço subjacentes se reportarem apenas aos períodos de 2016, 2017 e 2018;
 - iii. ilegalidade da desconsideração do direito ao benefício fiscal previsto nos artigos 22º a 26º do CFI: RFAI, em razão de ter ocorrido investimento para a realização de atividade elegível para efeitos de RFAI: atividade enquadrada nos CAE 59110 (Produção de filmes, de vídeo e de programas de televisão) e 59140 (Projeção de Filmes e de vídeos).

- iv. ilegalidade das liquidações de juros compensatórios por falta de audição previa à sua emissão;
- v. erro sobre os pressupostos de facto e de direito, com impacto no resultado fiscal da Requerente.
- vi. a Autoridade Tributária (doravante AT ou Requerida) considerou não elegível para efeito do Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI) o investimento realizado pela Requerente no período de 2015, por considerar que ele teve por objeto uma atividade excluída do regime de aplicação do RFAI, concluindo nos seguintes termos:

Neste sentido, fica claramente demonstrado que o SP não possui legitimidade para usufruir da dedução à coleta de IRC, no âmbito do benefício fiscal "RFAI", porque as atividades efetivamente exercidas, se encontram excluídas da aplicação do mesmo regime, nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CFI, conjugado com o art.º 2.º da portaria 282/2014, de 30/12. **Deste modo, as deduções à coleta efetuadas, nos períodos de 2016, 2017 e 2018, são indevidas nos termos da alínea c) do n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC.**

Em face do exposto, propõe-se uma correção meramente aritmética a imposto (IRC), no por dedução indevida de benefícios fiscais (RFAI), nos valores:

- ✓ € 226, 83, no período de 2016;
- ✓ € 29.172,73, no período de 2017;
- ✓ € 22.260,49, no período de 2018.

Adicionalmente, o valor de benefício fiscal "RFAI", em saldo no período de tributação de 2018 (campo 716 do Quadro 074 do Anexo D da Modelo 22), no montante de **€ 331.967,88**, que seria passível de dedução nos 7 períodos de tributação seguintes, nos termos do n.º 3 do art.º 23º do CFI (10 períodos de tributação seguintes ao período de 2015), não poderá ser considerado como benefício futuro.

De igual modo, **o valor de € 383.627,93** do "saldo de períodos anteriores", constante no campo 713 do Quadro 074 do Anexo D da declaração Modelo 22 do período de 2016, será considerado "nulo", sendo de alterar, em conformidade, todos os campos do Quadro 074 do Anexo D da DR Modelo 22, dos períodos em análise (2016, 2017 e 2018).

3. No dia 10 de Maio de 2021 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 28 de Junho as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 16 de Julho de 2021.
7. No dia 25 de Outubro de 2021 a Requerida, devidamente notificada para o efeito e após deferimento de requerimento de prazo adicional, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 27 de Janeiro de 2022 realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações entretanto determinadas, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.
12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
13. O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

POSIÇÃO DAS PARTES

Fundamentos da Requerente

Como se indicou já, a Requerente apresenta diversas questões a decidir, nomeadamente:

- i. Por não ter sido promovida a audição requerida no exercício do direito de audição, em sede inspetiva, das testemunhas por si ali indicadas e concomitantemente não ter sido externada, pelos SIT, a razão para tal (em situação de insuficiência de fundamentação) culminaria na anulação dos atos de liquidação controvertidos;
- ii. Refere que as testemunhas indicadas pelas funções que ocupam na empresa (diretor financeiro e responsável técnico pela edição de conteúdos) revelam-se essenciais para a descoberta da verdade material e que tal não era do desconhecimento dos SIT.
- iii. Entende que em face do alegado o procedimento de inspeção tributária, e bem assim o respetivo RIT, «padecem de vícios procedimentais suscetíveis de conduzir à anulação da decisão de procedimento, em conformidade com o disposto no artigo 163º, n.º 1 do CPA, por violação de princípios e formalidades absolutamente essenciais, impostas pelo art. 266º e n.º 1 do art. 267º, da CRP; pelos arts. 55º, 58º e 60º, n.º 1, al. c) e n.º 7, todos da LGT; art. 6º e 60º do RCPITA.,
- iv. Mais entende não se estar perante um caso capaz de beneficiar da figura do “de aproveitamento do ato administrativo” na medida em que não se está diante de uma situação legal evidente nem se trata de atividade administrativa vinculada
- v. Por outro lado, alega que o procedimento de inspeção tributária, no âmbito do qual foi produzido o RIT que fundamenta as liquidações aqui impugnadas teve incidência nos anos de 2016 a 2018.
- vi. Durante a execução da inspeção, a Requerente não foi notificada da alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento de inspeção, nos termos e para os efeitos do art. 15.º do RCPIT. É inequívoco que este alargamento do âmbito da inspeção só podia ser efetuado com observância do disposto no artigo 15.º do RCPIT e, portanto, “mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada.
- vii. Tendo em conta que o procedimento de inspeção tributário, cujo respetivo relatório

fundamenta aos atos tributários aqui discutidos, não teve como objeto de incidência o período de exercício de 2015, nem que a Requerente foi notificada do alargamento do objeto da inspeção, o RIT não poderá fundamentar o ato de Liquidação n.º 2020... .

- viii. Está-se, assim, perante um vício de violação de lei, equiparável a erro sobre os pressupostos de facto, pois não se podem considerar válidos os pressupostos fácticos em que a liquidação relativa ao exercício de 2015 assenta, o que justifica a anulação do ato tributário em referência, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA.
- ix. A Requerente discute a elegibilidade, para efeitos de RFAI, do investimento efetuado em função da atividade efetivamente desenvolvida pela mesma, alegando que
 - x. Decorre dos artigos 2º, n.º 2, al. f) e 22º, n.º 1, ambos do CFI, que o RFAI se aplica a projetos de investimento que tenham por objeto, entre outras, a área de atividade “tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia”;
 - xi. E que a Portaria n.º 282/2014 concretiza que a elegibilidade para efeitos de RFAI integra os investimentos compreendidos, entre outros, nas atividades económicas enquadradas no CAE do grupo 591;
 - xii. Defende que o investimento que efetuou e que pretende elegível para efeitos de RFAI se destinou ao desenvolvimento de atividade enquadrada no mencionado CAE 591;
 - xiii. Argui que «o facto de se tratar de filmes ou vídeos de curta duração, de cariz publicitário, não exclui a atividade desenvolvida pela Requerente do CAE do grupo 591» e que «o documento publicado pelo INE de “Classificação Portuguesa das atividades Económicas” (...) expressamente refere que a produção de filmes publicitários não integra o CAE 73110, mas antes o CAE 59110»;
 - xiv. Alega prestar «serviços de produção, pós-produção, montagem e reprodução de vídeos publicitários» e que «esta atividade (...) não se confunde (...) com a atividade com o CAE 73110 e 73120, porquanto a sua atividade não se limita a atividades de consultoria, concepção e produção de material, nem à venda [de] tempo ou espaço publicitário em meios de comunicação, ou painéis publicitários»;

-
- xv. Alega ainda que «parte substancial da sua faturação advém precisamente desta sua atividade integrante nos CAE's 59110 e 59140».
- xvi. Aduz, quanto aos contratos juntos ao RIT, celebrados com a “B..., S.A.” e com a “C..., S.A.” que os mesmos «tive[ram] como objeto a instalação, gestão e exploração de uma plataforma tecnológica destinada à reprodução, através de écrans LED, de uma série de filmes, vídeos, ou animação de cariz publicitário»
- xvii. E que «no âmbito destes contratos (...) os serviços prestados pela Requerente integravam a gestão e exploração da indicada plataforma tecnológica colocada nas instalações do cliente e, mais relevante, a gestão e edição de conteúdos e gestão das grelhas de programação.
- xviii. Refere, ainda, verificar-se pelos anexos III e IV aos mencionados contratos «que no âmbito da sua atividade de gestão de conteúdos, a A... efetua a comercialização do espaço que contratualmente lhe couber; valida a identidade dos clientes; valida os filmes sob reprodução e coloca os mesmos na grelha de comunicação dos referidos ecrãs LED»;
- xix. Defende que «neste âmbito, a atividade da Requerente, ao abrigo dos referidos contratos, não se limita ao aluguer dos referidos equipamentos, nem à disponibilidade do espaço para fins publicitários, mas antes à produção e montagem de filmes publicitários para posterior projeção nos identificados écrans Led»;
- xx. Alega, ainda, que «em cada um dos referidos contratos, a Requerente fez constar uma cláusula de proteção dos seus direitos de autor conexos com os conteúdos por si introduzidos nos referidos espaços de reprodução de filmes publicitários, circunstância que não teria qualquer efeito útil, caso os serviços prestados às entidades contraentes se limitassem ao aluguer e gestão das referidas plataformas tecnológicas»;
- xxi. Em face do aduzido entende ser de concluir que a atividade económica desenvolvida pela Requerente integra um CAE elegível para efeitos de concessão do benefício fiscal, a título de RFAI, devendo, portanto, o respetivo investimento ser considerado elegível para esses efeitos»;

- xxii. E em consequência, serem consideradas «ilegais as liquidações de IRC, objeto de impugnação, por incorreta aplicação dos arts 2º, 22º do CFI e art. 2º da Portaria 282/2014».
- xxiii. A este respeito, a Requerente entende ilegais as liquidações de juros compensatórios com fundamento na existência de preterição de formalidade essencial, assente na ausência de promoção do direito de audição antes da sua emissão (artigo 60º LGT), não tendo, por isso, a Requerente participado na formação da respetiva decisão, o que entende indispensável atendendo a que a obrigação de pagamento de juros compensatórios «depende da imputação ao agente – a título de culpa – do retardamento da liquidação» (art.º 35º LGT).

Fundamentos da Requerida

- xxiv. A AT relembra em primeiro lugar, que os benefícios fiscais constituem derrogações ao regime normal de tributação – a chamada «tributação–regra» - consubstancia-se numa vantagem (desagravamento) em favor de certas entidades ou actividades e são sempre instrumentos de política que visam alcançar objectivos extra-fiscais, de natureza económica, social ou de outra natureza com relevante interesse público.
- xxv. Recomenda em face do que vem ante exposto, i.e., a natureza jurídico-fiscal dos benefícios fiscais, ao centro de arbitragem que tenha especial parcimónia ao interpretar a questão aqui em dissensão.
- xxvi. Quanto á preterição de formalidades essenciais por não ter aceite prova testemunhal a Requerida alega que a indicação pela Requerente de testemunhas para audição ocorreu apenas em sede do exercício do direito de audição, reunida que estava já bastante prova documental fundamentadora da decisão a proferir (aduzida pela Requerente e pelos SIT antes da elaboração do projeto de decisão e no exercício do direito de audição pela Requerente).
- xxvii. De onde a prova testemunhal sempre se mostrava desnecessária à descoberta da verdade material e à tomada de decisão.
- xxviii. Conclui que a Requerente não viu coartado o seu direito ao contraditório nem o seu direito de participação na decisão proferida, sendo que os fundamentos

aduzidos no documento que consubstanciou o exercício do direito de audição foram devidamente valorados e essa valoração externada no relatório final inspetivo que firmou a decisão proferida no procedimento

- xxix. No que tange à questão da alegada ilegalidade por caducidade do direito à liquidação com referência ao período tributário de 2015, será de atentar que com efeito o artigo 45º, n.º 1 da LGT dispõe que:

«O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos», mas acrescenta «quando a lei não fixar outro»;

E o n.º 3 do mesmo artigo 45º da LGT determina que *«Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.»*

- xxx. Releva ainda o disposto no n.º 4 do normativo que determina que *«o prazo de caducidade contasse, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo (...)»;*

- xxxi. Estando em causa IRC, que se constitui como um imposto periódico, e a dedução à coleta de benefício fiscal subsumível no RFAI, a caducidade do direito à liquidação deve aferir-se, não por referência ao período em que se realizou o investimento em equação, alegadamente determinante do benefício, mas antes por referência aos períodos tributários em que se concretizou dedução à coleta das importâncias a título desse benefício fiscal (períodos do exercício do direito ao benefício fiscal);

- xxxii. Conclui, no caso concreto, pese embora esteja em análise o alegado direito a benefício fiscal ao abrigo do RFAI, em razão de investimento efetuado no período tributário de 2015, as correções efetuadas pela AT e os consequentes atos de liquidação adicional, incidiram sobre as concernentes deduções à coleta efetuadas pela Requerente nos períodos tributários seguintes de 2016, 2017 e 2018.

- xxxiii. No que se refere à comprovação do direito à dedução de benefício fiscal ao abrigo do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e mais concretamente a prova do efetivo exercício de atividade elegível para efeitos deste benefício, refere a Requerida o seguinte:
- xxxiv. A atividade principal, CAE 77 390, e a atividade secundária 1, CAE 73 120 da Requerente não estão definidas como atividades elegíveis para efeitos de benefício fiscal ao abrigo do RFAI.
- xxxv. Contudo, a atividade secundária 2, CAE 59 110 e a atividade secundária 3, CAE 59 140, estão efetivamente definidas como atividades elegíveis para efeitos de benefício fiscal ao abrigo do RFAI.
- xxxvi. Da análise efetuada em sede inspetiva concluíram os SIT que não obstante a inscrição da Requerente em dezembro de 2015 - ano de aquisição do ativo tangível (investimento) indicado pela Requerente como subjacente ao direito ao benefício fiscal em questão – para o exercício das atividades elegíveis CAE 59 110 e CAE 59 140, não ficou demonstrado o efetivo exercício dessas atividades e a aplicação do investimento apontado no efetivo exercício das mesmas.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente, é uma empresa que tem como actividade principal o aluguer de outras máquinas e equipamentos (CAE 77390).
- 2- No ano de 2015, mais concretamente em 28.12.2015, acrescentou à sua actividade os seguintes CAE secundários:
 - a. CAE 73120 - actividades de representação nos meios de comunicação
 - b. CAE 59110 – produção de filmes, de vídeos e de programas de televisão
 - c. CAE 59140 – projecção de filmes e de videos

- 3- No exercício de 2015 efectuou um investimento no valor de € € 1.536.249,99 para aquisição de equipamento vário incluindo painéis Led, estruturas de suporte a painéis, computadores, monitores, teclados, cablagens.
- 4- O investimento descrito envolveu a criação de postos de trabalho, tendo a Requerente contratado pelo menos o técnico D... para a execução técnica desta atividade (prova testemunhal).
- 5- Nesta medida, a Requerente deduziu à coleta de IRC, a título de benefícios fiscais, os seguintes valores: i) ano de 2016: € 226,83; ii) ano de 2017: € 29.172,73; iii) ano de 2018: € 22.260,49.
- 6- Com referência aos anos subsequentes ao ano de 2018, a Requerente mantém um saldo de benefício fiscal enquadrável no regime do RFAI de € 331.967,88.
- 7- Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018 a Requerente foi objeto de procedimentos de inspecção internos, tendo por base as Ordens de Serviço n.º 012020..., n.º 012020... e n.º 012020..., todas datadas de 27/01/2020, da Direção de Finanças de
- 8- Estes procedimentos de inspecção tiveram como objetivo o controle do benefício fiscal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento ("RFAI").
- 9- Nesse contexto, aquelas ações, tiveram como objectivo conferir os valores declarados no "campo 355" do Quadro 10 da Declaração de Rendimentos Modelo 22, de 2016, 2017 e 2018, e no Quadro 07 - Deduções à Coleta, do Anexo D dessas declarações, que, no caso em concreto, apenas se refere ao benefício fiscal da "RFAI", tendo resultado correções à dedução do benefício fiscal RFAI, pois foi considerado que os investimentos foram realizados em atividade não elegível, em sede de RFAI.
- 10- A Requerente foi notificada das notas de liquidação supra identificados, as quais se reportam a actos de liquidação oficiosa de IRC referente aos anos de exercício de 2015 a 2018 e respetivos juros compensatórios - cfr. Docs. n.ºs 1 a 4.
- 11- Foi igualmente a Requerente notificada das notas de demonstração de liquidação dos juros compensatório, também titulados nas liquidações referentes aos períodos de 2016 a 2018 - cfr. Doc. n.ºs 5 a 7.

- 12- Por fim, foi a Requerente notificada das notas de demonstração e acerto de contas emitidas em sequência das referidas liquidações, as quais titulam uma obrigação de pagamento de imposto cfr. Doc. n.ºs 8 a 11.
- 13- Quanto à liquidação n.º 2020 ... (período de 2016), a Requerente pagou o valor titulado na nota de demonstração de acerto de contas emitida em sequência da liquidação (id. doc. n.º 2020 ...) – valor de € 256,70 – em 26.01.2021 - cfr. doc. n.º 29.
- 14- Quanto à liquidação n.º 2021 ... (período de 2017), a Requerente pagou o valor titulado na nota de demonstração de acerto de contas emitida em sequência da liquidação (id. doc. n.º 2021 ...) – valor de € 31.934,94 – em 12.03.2021 - cfr. doc. n.º 30.
- 15- Quanto à liquidação n.º 2021 ... (período de 2018), a Requerente pagou o valor titulado na nota de demonstração de acerto de contas emitida em sequência da liquidação (id. doc. n.º 2021 ...) – valor de € 23.385,10 – em 12.03.2021 - cfr. docs. n.º 31.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório (incluindo o processo administrativo)

carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Relativamente ao depoimento prestados pelas testemunhas arroladas pela Requerente –D... e E...-, as mesmas corroboraram, no essencial, a factualidade por esta alegada, sobre a qual depuseram, tendo-o feito de forma objetiva, isenta e revelando genericamente conhecimento direto daqueles factos, pelo que os seus depoimentos nos mereceram credibilidade.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

16- A questão controvertida incide sobre a elegibilidade, para a concessão do benefício fiscal do RFAI dos investimentos realizados pela Requerente no âmbito da atividade enquadrada nos CAE 59110 (Produção de filmes, de vídeo e de programas de televisão) e 59140 (Projeção de Filmes e de vídeos), e do investimento efetuado em função da atividade efetivamente desenvolvida pela Requerente.

17- Dispõe o art.º 124.º do CPPT que:

“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;*
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”*

- 18- Deste modo, e não tendo sido expressamente estabelecida pela Requerente qualquer relação de subsidiariedade entre os vícios arguidos, passar-se-á à apreciação do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por ser aquele cuja procedência determina a mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos.
- 19- A Requerida reproduz e replica a análise efetuada em sede inspetiva, em que concluíram os SIT que não obstante a inscrição da Requerente em dezembro de 2015 - ano de aquisição do ativo tangível (investimento) indicado pela Requerente como subjacente ao direito ao benefício fiscal em questão – para o exercício das atividades elegíveis CAE 59 110 e CAE 59 140, não ficou demonstrado o efetivo exercício dessas atividades e a aplicação do investimento apontado no efetivo exercício das mesmas.
- 20- Para a Requerente ter-se-á que concluir que a atividade económica desenvolvida pela Requerente integra um CAE elegível, para efeitos de concessão do benefício fiscal, a título de RFAI, devendo, portanto, o respetivo investimento ser considerado elegível para estes efeitos, e
- 21- Neste sentido, verifica-se que não existe fundamento algum para desconsiderar quaisquer dedução à coleta efetuadas pela Requerente, por dedução indevida de benefícios fiscais, decorrente dos investimentos supra identificados, sendo, nesta medida, ilegais as liquidações de IRC, objeto de impugnação, por incorreta aplicação dos arts. 2.º, 22.º do CFI e art. 2.º do Portaria 282/2014.

a) Dos Benefícios Fiscais

- 22- Compete assim analisar em detalhe se a Requerente cumpre os requisitos legalmente previstos para beneficiar dos Benefícios Fiscais aqui em apreço, respetivamente em sede do RFAI.
- 23- Em primeiro lugar, sobre o tema dos Benefícios Fiscais, é necessário compreender a natureza, objetivo e finalidade política e económica dos mesmos.
- 24- Por definição, um benefício fiscal envolve uma vantagem ou simplesmente um corte de impostos no sistema normal. Pode assumir a forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, depreciação e amortizações e outras medidas fiscais dessa natureza, atendendo ao disposto no art.º 2.º do EBF, que reforça que os benefícios fiscais são considerados medidas excecionais impostas para a proteção de interesses públicos fiscais extra relevantes, superiores ao próprio imposto.²
- 25- Embora o abuso de benefícios fiscais, regulamentos e regimes de exceção sejam, em princípio, fonte de complexidade e constituam frequentemente um incentivo para descobrir novas maneiras de evasão fiscal, os próprios benefícios são também justificados como políticas para incentivar certos tipos de comportamento ou atividades mais desejáveis, nomeadamente o investimento.
- 26- Desde muito cedo, Portugal considerou no seu sistema fiscal incentivos fiscais, especificamente benefícios fiscais ao investimento, que se traduziam genericamente em deduções na coleta de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Tal sempre foi visto com grande expectativa, e atualmente com uma força maior.
- 27- No que diz respeito a esta temática, no Direito Fiscal português ocorreram outras mudanças, republicações e revogações, e houve muitas novas publicações até 2014, ano em que o novo Código Fiscal do Investimento (CFI) foi publicado, pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

² (Os incentivos fiscais às empresas em sede de IRC: breves reflexões sobre os benefícios fiscais ao investimento em Portugal; Corporate Tax Incentives A Brief Reflection on tax credits to Investment in Portugal Ana Arromba Dinis ; Liliana Ivone da Silva Pereira; paper de Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade, Escola Superior de Gestão – Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 2/2022)

- 28- O CFI estabelece: a) Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BCIP); b) Regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI); c) Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II) e d) Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR).
- 29- Todos estes incentivos fiscais para investimento se traduzem em deduções à coleta de IRC.
- 30- A atribuição de um Benefício Fiscal, não se prende só com o cumprimento das normas, mas é necessário igualmente analisar se esse cumprimento, muitas vezes consubstanciado num investimento pelo sujeito passivo, está a ser feito para a prossecução da finalidade do Benefício.
- 31- Nos presentes autos, o Benefício aqui em questão, previstos no CFI, (RFAI), tem a sua génese, no RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria) (Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014), e na Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, que procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), normativos a ter em consideração.
- 32- Em sede do RFAI, previsto no artigo 22.º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover e desenvolver uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem e criem postos de trabalhos (alínea f) n.4 do artigo 22.º), e aumentem a capacidade produtiva.
- 33- Necessariamente, um dos objetivos deste Benefício é incentivar o aumento da capacidade de produção e a criação de postos de trabalho.
- 34- O RFAI encontra-se previsto e regulado no artigo 22º e segs. do CFI encontrando-se sujeito às condições de elegibilidade previstas neste diploma, nomeadamente condições subjectivas referentes aos promotores do investimento e condições objectivas referentes ao investimento efectuado.
- 35- O artigo 22º do CFI regulamenta o que são “aplicações relevantes”, “investimento relevante”, “investimento efectuado” e todo um conjunto de condições e obrigações a cumprir por parte dos promotores dos projectos, nomeadamente tendo em conta o regime comunitário dos auxílios com finalidade regional aprovado por

Regulamentos da Comissão Europeia e as Recomendações da União Europeia nesta matéria.

36- Em termos de controlo das obrigações do promotor que usufrui do benefício fiscal o artigo 25º do CFI determina:

Obrigações acessórias

1 – A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º, é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

2 – Do processo de documentação fiscal relativo ao exercício da dedução deve ainda constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22.º.

3 – Nos termos da legislação europeia, é notificada à Comissão Europeia a concessão de benefícios fiscais que preencham as condições definidas nessa legislação, designadamente aqueles em que o montante ajustado dos auxílios ultrapasse o limiar de notificação previsto nas OAR.

4 – Os procedimentos de controlo da verificação das condições para a aplicação do regime de benefícios fiscais previsto no presente capítulo são definidos por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia.

37- Em complemento, o artigo 7º da Portaria nº 297/2015³ de 21 de Setembro lista um conjunto de informações que o sujeito passivo deve incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130º do Código do IRC e o artigo 8º, estabelece procedimentos de controlo do benefício que para ao caso interessa são os seguintes: “ 3 - *Nos restantes casos, os sujeitos passivos são obrigados a reunir os elementos previstos no artigo anterior até à data da entrega da declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC referente ao ano a que os benefícios fiscais respeitam ou até ao*

³ Que regulamenta determinados aspetos do RFAI e da DLRR, nomeadamente com vista a assegurar a plena aplicação, neste âmbito, das regras decorrentes da legislação europeia em matéria de auxílios estatais, nomeadamente o RGIC e, relativamente aos benefícios fiscais sujeitos a notificação à Comissão Europeia, as orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013.

termo do prazo legal para a respetiva entrega, consoante o que ocorra primeiro, devendo proceder à entrega daqueles elementos à Autoridade Tributária e Aduaneira sempre que notificados para o efeito.”

b) Ónus da Prova

38- Dentro da temática dos Benefícios Fiscais, e antes de entrarmos na análise concreta das correções, compete determinar a quem compete o ónus da prova do cumprimento dos requisitos inerentes aos Benefícios fiscais.

39- Neste sentido, vejamos numa primeira instância o que a legislação e jurisprudência nos diz sobre esta questão.

40- Ora, resulta do artigo 74.º n.º 1 da LGT que: "o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.", em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, "Aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado." (nosso sublinhado).

41- Acresce que sobre a questão do ónus da prova, da distribuição do ónus, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao Sujeito Passivo provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral nº 236/1014-T de 4 de maio de 2015; Ac. STA 0951/11 de 26 de fevereiro de 2014).

42- Conclui-se, que impende sobre a Requerida, o ónus da prova sobre a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) legitimadores da sua atuação, e, sobre a Requerente, compete-lhe a prova dos factos por si invocados respeitantes aos Benefícios Fiscais que deseja beneficiar, em concreto as condições de acesso, a natureza e finalidade dos investimentos, projetos e produção realizada e respetiva comprovação dos mesmos.

43- Entendimento, que está previsto Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, em concreto no artigo 6.º e 7.º, nos quais compete aos sujeitos passivos demonstrar a

existência do efeito de incentivo através de informações relativas ao cenário contra factual, designadamente no que se refere ao investimento, financiamento, demonstração de resultados e demais elementos (n.º 4 do artigo 6.º).

c) Das correcções efectuadas pela Autoridade Tributária

44- Reforça se que, o que está em causa nos presentes autos, e que é alegado pela Requerida (artigo 79 da Resposta) se reconduz à comprovação do direito à dedução de benefício fiscal ao abrigo do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e mais concretamente a prova do efetivo exercício de atividade elegível para efeitos deste benefício.

45- A posição sustentada pela Requerida é a de que a Requerente não conseguiu efectivamente demonstrar que exerce a actividade elegível para efeitos do benefício fiscal RFAI e não tem assim direito à dedução à colecta do referido benefício nos anos de 2016 e segs.

46- Conforme RIT (pags. 11), retira-se que o investimento que a Requerente indicou como subjacente ao seu direito ao benefício fiscal em questão (RFAI) encontra-se titulado pelas faturas descritas no quadro infra:

N.º Factura	Data	Emitente	NIPC	Quant	Descrição	valor	PU
FNS2015/150097	29-09-2015	G... Exp.		13	Solução Led Box+Led Window. Composta por: 1 Painel 6.720X0,96 MTS 1 Painel 1.280X1,92 MTS 2 Estruturas de Suporte aos painéis com sistema abertura hidráulico 1 computador, 1 Monitor, 1 teclado e 1 rato 1 pen internet, 1 controladora, 1 ups, 1 Quadro Betrico, cablagens Power e Sinal	455.000,00	35.000,00
FNS2015/150097	29-09-2015	G... Exp.		45	"Solução Led Box Composta por: 1 Painel 10,96 MTS 1 Painel 3,92 MTS 1 Estrutura de Suporte ao painel com sistema abertura hidráulico 1 computador, 1 Monitor, 1 teclado e 1 rato 1 pen internet, 1 controladora, 1 ups, 1 Quadro Betrico, cablagens Power e Sinal"	1.035.000,00	23.000,00
FA2015/150437	21-10-2015	G... Exp.		1	"Wacom intuosPro Medium" (Mesa digitalizadora)	249,99	249,99
FNS2015/150140	28-12-2015	G... Exp.		2	"Solução Led Box Composta por: 1 Painel 0,96 MTS 1 Painel 2 MTS 1 Estrutura de Suporte ao painel com sistema abertura hidráulico 1 computador, 1 Monitor, 1 teclado e 1 rato 1 pen internet, 1 controladora, 1 ups, 1 Quadro Betrico, cablagens Power e Sinal"	46.000,00	23.000,00
				Total		1.536.249,99	

47- Com base nos dados constantes no ficheiro de faturação SAF-T, os SIT procederam à compilação da faturação ocorrida nos períodos em análise, de onde chegaram à informação expressa no quadro abaixo, e em seguimento, para melhor dilucidação da atividade desenvolvida e dos serviços faturados, solicitaram à Requerente «o envio dos contratos e respetivos aditamentos celebrados com os clientes subjacentes à emissão das faturas emitidas em cada um dos anos (2016, 2017 e 2018)» - Vide Anexo 2 ao RIT (onde consta um quadro desdobrado e mais detalhado, por cliente, dos valores faturados):

Descrição	2016	2017	2018
Aluguer de equipamento	88.310,00	150.999,00	162.753,00
Campanha Publicitaria - Rede F...	467.238,38	689.803,76	690.154,75
Campanha Publicitaria - Rede B...	-	57.040,00	183.455,51
Criação de Material	89.376,00	-	75.633,00
Prestação de serviços	-	20.789,01	29.093,68
Criação, Inserção e Campanha	-	-	3.600,00
Diversos	-	-	515,00
Conteudos A...	-	-	12.000,00
Campanha Publicitaria - Rede Farmácias	-	-	46.130,00
Total	644.924,38	918.631,77	1.203.334,94

48- Da análise dos vários contratos enviados pela Requerente, especificamente os contratos quadro com a B... e com a F..., a Requerida vem concluir o seguinte.

«Em (...) rigor a atividade da A... subjacente a tais contratos consiste: □ em alugar os painéis digitais ao cliente (“C...” ou “B...”), para este transmitir a sua publicidade, mediante a entrega do ficheiro, com o conteúdo publicitário à “A...”; fazer a gestão dos painéis, de acordo com as condições previstas no contrato».

49- Ainda no âmbito da faturação referente às campanhas publicitárias «Rede F...» e «Rede B...», os SIT solicitaram o envio «[d]os documentos que titulam as “encomendas” dos trabalhos executados» e «adicionalmente [outros] documentos, nomeadamente contratos ou outros documentos e respetivas faturas, que titulam a atribuição do “Crédito Rappel”, nos anos de 2016, 2017 e 2018». Em resposta veio a Requerente juntar alguma documentação («faturas»; «”Encomendas” de projecção de conteúdos»; «Notas de Crédito emitidas de Rappel» e referir que «As negociações para criação e exibição de conteúdos, na sua maioria, é feita

presencialmente e posteriormente enviada via mail. Nos anos que não ocorra renegociação com os clientes mantém-se a do ano anterior».

- 50- Analisada a documentação concluíram os SIT que «o SP fatura o aluguer do espaço que cada SPOT “ocupa” no painel digital de acordo com as condições previstas em cada contrato».
- 51- Sendo o anterior, da conjugação dos elementos recolhidos pelos SIT com a descrição das atividades contantes no CAE conclui-se não estar demonstrado que a Requerente desenvolveu e aplicou o investimento apontado numa atividade elegível para efeitos de RFAI, mormente a atividade com o código CAE 59110, como alega.
- 52- No tocante à denominada “Campanha publicitária – Rede F...”, resulta nomeadamente dos pontos 3 e 4 da clausula 17º do “Contrato Quadro” celebrado, relembre-se, entre as entidades G..., SA e a C..., que no âmbito deste contrato a atividade da Requerente se circunscreve a «Gestão de grelhas de programação; gestão de edição de conteúdos e auditoria e monitorização», ou seja atividades que não se inserem no âmbito das atividades classificadas com os códigos 59 110 e 59 140.
- 53- Não está aqui incluída - nem foi efetivamente demonstrado ter ocorrido - a produção por parte da A... (Requerente) dos conteúdos/Spot (filme ou animação) publicitários a colocar nos painéis publicitários.
- 54- A mesma conclusão retira a Requerida do RIT no que se refere à campanha publicitária B... .
- 55- Efetivamente também não resulta, no que tange à denominada “Campanha publicitária – Rede B...”, que a Requerente tenha produzido os conteúdos publicitários colocados nos respetivos painéis. A própria Requerente refere (§73º da p.i.) resultar dos anexos III e V «dos contratos celebrados com a. B..., S.A. e C..., S.A. (...) que no âmbito da sua atividade de gestão de conteúdos, a A... efetua a comercialização do espaço que contratualmente lhe couber, valida a identidade dos clientes, valida os filmes sob reprodução e coloca os mesmos na grelha de comunicação dos referidos ecrãs Led».

- 56- Sendo de mencionar que esta validação de clientes e conteúdos obedece às diretrizes previamente estabelecidas no contrato (nomeadamente quanto ao tipo de clientes e conteúdos a excluir, cfr. ponto 6 da cláusula sexta dos contratos celebrados com a B..., S.A. e com a C..., S.A., respetivamente).
- 57- Quanto ao Anexo aos dois contratos com a B... e F... a Requerida alega que a denominada «Tabela Produção de conteúdos» constante como anexo VII aos “Contrato Quadro”¹⁵, não obstante se referir a “produção de conteúdos” não se esgota na efetiva produção dos filmes/spots, antes contempla várias “entradas”, para as quais é definido preço, que não contendem com tal, como por exemplo “inserção de filmes” ; “Animação de elementos com base na AF fornecida pelo anunciante”; “Adaptação de filmes” (ao formato); Multiscreen” (Adaptação + Layout + Edição).
- 58- A Requerida avança com a conclusão de que as mencionadas atividades de «Gestão de grelhas de programação; gestão de edição de conteúdos e auditoria e monitorização» em função da indicada plataforma tecnológica colocada nas instalações do cliente (como refere a Requerente), nos termos do contrato celebrado, se inserem no âmbito do fornecimento de serviços publicitários, incluindo atividades de consultoria, conceção e produção de material publicitário”, concretizados em atividades de conceção e realização de campanhas publicitárias (em diversos meios de comunicação, compreendendo, nomeadamente, a colocação, gestão e venda de painéis publicitários ou criação de stands e outras estruturas e locais de exposição) e condução de campanhas de “marketing” e outros serviços publicitários com o fim de atrair e fidelizar clientes (promoção de produtos, marketing no local de venda, publicidade por correspondência direta e consultoria em “marketing”), conforme vem especificado na CAE - Rev.3 para a CAE 73 110.
- 59- Vejamos se a Requerida tem razão ou se a Requerente conseguiu demonstrar que efectuou investimentos e os alocou ao desenvolvimento das actividades CAE 59110 – produção de filmes, de vídeos e de programas de televisão e CAE 59140 – projecção de filmes e de vídeos .

- 60- Está dado como provado que a Requerente é uma sociedade anónima, domiciliada em Portugal, com sede na Zona Industrial ...,
- 61- Igualmente se encontra provado que a Requerente tem como objeto social o “aluguer de máquinas e equipamentos, actividades de representação nos meios de comunicação, produção de filmes, vídeos e de programas de televisão em formato digital. Projecção de filmes e de vídeos. Actividades de consultoria para os negócios e gestão e prestação de serviços às empresas, importação e exportação. Comércio de lâmpadas eléctricas e de outro equipamento de iluminação. Comércio de equipamentos electrónicos.”
- 62- A Requerente é uma entidade sujeito passivo de IRC que exerce as actividades que a seguir se identificam, estando registado, junto da AT, com os seguintes CAE’s:
- | CAE | ACTIVIDADE |
|-------|--|
| 77390 | Aluguer de máquinas e equipamentos |
| 73120 | Atividades de representação nos meios de comunicação |
| 59110 | Produção de filmes, de vídeos e programas de televisão |
| 59140 | Projecção de filmes e de vídeos |
- 63- Foi em 2015 que a Requerente acoplou às suas atividades, as actividades de produção e projecção de filmes e vídeos.
- 64- Foi também em 2015 que efetuou um investimento no valor de € 1.536.249,99 para aquisição de equipamento vário que alega ser alocado à prestação de serviços nas actividades de produção de filmes e vídeos.
- 65- O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) encontra-se previsto no capítulo III do Código Fiscal ao Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 162/2014, de 31 de outubro - artigos 22.º a 26.º - sendo aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014.
- 66- De acordo com o n.º 1 do art.º 22.º do CFI, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do art.º 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 Orientações relativas aos Auxílios com finalidade Regional (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

67-O n.º 2 do art.º 2.º do CFI menciona as atividades económicas que respeitam o âmbito setorial de aplicação das OAR para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, 23 de julho de 2013 e do RGIC, que se passam a indicar:

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

68-Dispõe, ainda, o n.º 3 do art.º 2.º do CFI que por «portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior».

69-Para efeitos de regulamentação do n.º 3 do art.º 2.º do CFI, foi publicada a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro que define os CAE correspondentes a várias atividades objeto dos projetos de investimento produtivo.

70-Dispõe o art.º 2.º da citada Portaria que os códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE – Rev. 3) correspondentes às atividades económicas previstas no n.º 2 do art.º 2.º do DL n.º162/2014, de 31 de outubro são os seguintes:

- a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;

- b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;
- c) Alojamento - divisão 55;
- d) Restauração e similares - divisão 56;
- e) Atividades de edição - divisão 58;
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;
- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;
- i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;
- j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;

- k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.

71- No ordenamento nacional as atividades económicas vêm definidas e classificadas de acordo com o Decreto Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, que estabelece o que se designa por “Classificação Portuguesa de Atividades Económicas – Rev 3” (CAE – Rev 3), a qual elaborada em harmonia com as classificações de atividades da União Europeia e das nações Unidas (cfr. preâmbulo e artigo 4º do Decreto Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro).

72- Por consulta à base de dados da AT – “Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes” e cfr. RIT verifica-se que a Requerente se encontra inscrita para o exercício das atividades económicas supra referidas de Produção de filmes, vídeos e programas de televisão e projecção de filmes e vídeos.

73- Do normativo enunciado supra, resulta que a atividade com o CAE 77 390 – aluguer de máquinas e outros equipamentos - e a atividade secundária 1, CAE 73 120 – Representação nos meios de comunicação -, não estão definidas como atividades elegíveis para efeitos de benefício fiscal ao abrigo do RFAI.

- 74- A atividade secundária CAE 59 110 e a atividade secundária 3, CAE 59 140, estão efetivamente definidas como atividades elegíveis para efeitos de benefício fiscal ao abrigo do RFAI.
- 75- De acordo com a referida CAE – Rev 3, as subclasses 59110 – Produção de Filmes, de Vídeo, e de Programação de Televisão e 59140 – Projeção de Filmes e de Vídeos encontram-se enquadradas na secção J - Atividades de Informação e de Comunicação; divisão 59 – Atividades Cinematográficas, de Vídeo, de Produção de Programas de Televisão, de Gravação de Som e de Edição de Música; Grupo 591 – Atividades Cinematográficas, de Vídeo, de Produção de Programas de Televisão e, respetivamente, Classes 5911 – Produção de Filmes, de Vídeos e de Programas de Televisão e 5914 – Projeção de Filmes e de Vídeos.
- 76- Nas notas explicativas à CAE – Rev 3, publicadas pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), é referido com respeito à divisão 59 – que «Compreende, nomeadamente, as atividades de: produção de filmes em película, em vídeo ou DVD, para projeção em cinemas ou transmissão televisiva; técnicas de pós-produção; distribuição de filmes e vídeos; projeção de filmes e vídeo; compra e venda dos direitos de distribuição de filmes e vídeos; gravações de som, e edição de música».
- 77- Com respeito à subclasse 59110, que é aquela que está essencialmente em causa nos presentes autos, é referido que «Compreende as atividades de: produção de filmes destinados a ser projectados em salas de cinema ou a ser difundidos pela televisão, em película, videocassete ou DVD. Estes filmes são normalmente produzidos em estúdios cinematográficos ou em laboratórios especializados, compreendendo a produção de longas e curtas metragens, filmes de animação, documentários, desenhos animados e outras produções similares, independentemente do tema e do fim (educativo, religioso, informativo, publicitário, cultural, etc.). Inclui a produção de programas de televisão e comerciais não realizados em estúdios de televisão».

- 78- Está sem margem para dúvidas incluída no Código 59110 a produção de curtas metragens, filmes, documentários ou outras produções similares independentemente do fim, nomeadamente publicitário.
- 79- Com respeito à subclasse 59140 é referido que «Compreende as atividades de projeção (exibição) de filmes ou de vídeos em salas de cinema, ar livre, em salas particulares ou outras instalações de projeção».
- 80- Por seu turno, de acordo com a referida CAE – Rev 3, as subclasses 73110 - Agências de Publicidade e 73 120 – Atividades de Representação nos meios de comunicação encontram-se enquadradas na secção Secção M - Atividades de Consultoria, Científicas, Técnicas e Similares; Divisão 73 – Publicidade, Estudos de Mercado e Sondagens de Opinião, Grupo 731 – Publicidade e, respetivamente, Classes 7311 – Agências de Publicidade e 7312 – Atividades de Representação nos Meios de Comunicação.
- 81- Nas notas explicativas à CAE – Rev 3, vem referido com respeito ao Grupo 731 que «Compreende as atividades de preparação e difusão de publicidade (forma de comunicação com o objectivo de promover o fornecimento de bens ou serviços) em jornais, revistas, rádio, televisão, cartazes, painéis, em veículos automóveis e outros suportes publicitários, bem como a representação de meios de comunicação, isto é, a venda de tempo de antena e o espaço publicitário de diversos meios de comunicação. Inclui publicidade aérea, distribuição ou entrega de material ou amostras de publicidade, aluguer de espaços para publicidade e de uma forma geral os serviços prestados pelas agências de publicidade.
- 82- Com respeito à subclasse 73110 é referido que «Compreende o fornecimento de uma grande variedade de serviços publicitários, incluindo atividades de consultoria, conceção e produção de material publicitário.
- 83- A concretização destas atividades divide-se em dois grupos: conceção e realização de campanhas publicitárias (em jornais, revistas, rádio, televisão, Internet ou outro meio de comunicação; colocação, gestão e venda de painéis publicitários; arranjo de vitrinas; conceção de salões de exposições; colocação de publicidade em veículos; publicidade aérea; distribuição de prospectos e de amostras publicitárias;

criação de stands e outras estruturas e locais de exposição); condução de campanhas de “marketing” e outros serviços publicitários com o fim de atrair e fidelizar clientes (promoção de produtos, marketing no local de venda, publicidade por correspondência direta e consultoria em “marketing”).

84- Não inclui:

- Impressão de material publicitário (18120);
- Actividades de venda por via postal (47910);
- Edição de material publicitário (58190);
- Produção de filmes publicitários (59110); (sublinhado nosso)
- Estudos de mercado (73200);
- Actividades de design para fins não publicitários (74100);

- Fotografia publicitária (74200);
- Actividades de endereçamento e expedição de impressos publicitários (82190);
- Organização de feiras e exposições (82300)»

85- Com respeito à subclasse 73120 é referido que «Compreende a venda ou revenda de tempo ou espaço publicitário em diversos meios de comunicação.

86- Não inclui:

- Actividades de relações públicas (70210);
- Venda e gestão de espaços publicitários em painéis (73110);
- Venda de espaço ou tempo publicitário pelos próprios editores (J)»

87- Encontra se provado que a Requerente inclui no seu objecto social e CAES onde está registada o Código 59 f) *Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591* – em conformidade com o artigo 2º da Portaria nº 282/2014 de 30 de Dezembro.

88- Não bastando tal demonstração para poder beneficiar do benefício da dedução à colecta previsto no regime RFAI.

- 89- Assim, de acordo com a decisão CAAD Processo n.º 545/2018-T: *“elegibilidade fica dependente, em concreto, do respeito pelo âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC, e da aprovação, por Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, dos CAE correspondentes às atividades referidas”*.
- 90- Mais nos diz: *“Com efeito, para beneficiar dos incentivos estabelecidos no RFAI é necessário que os CAE que venham a ser especificados por Portaria respeitem o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC”*.
- 91- Neste sentido, para beneficiar dos incentivos estabelecidos no RFAI, é necessário que a atividade da Requerente se enquadre no âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios do n.º 2 do artigo 2 do CIF e, subsidiariamente, tenha um dos CAE previsto na Portaria.
- 92- Embora seja o entendimento da jurisprudência (CAAD Processo n.º 545/2018-T), que a lista do n.º 2 do artigo 2 do CIF, não é exaustiva, a mesma, porém, tem de estar dentro do âmbito sectorial da lista aí prevista.
- 93- Entendimento, que é preconizado na Portaria, *“o regime de benefícios fiscais aprovado pelo Código Fiscal do Investimento aplica-se a projetos de investimento produtivo cujo objeto esteja compreendido nas actividades económicas previstas no n.º 2 do art.º 2.”*
- 94- Para o efeito, é necessário ter em consideração, não só princípio da verdade material, como a obrigação de demonstrar do sujeito passivo, prevista no artigo 6.º da Portaria, que para o presente caso, devemos aplicar no sentido não só de que o sujeito passivo não beneficia automaticamente deste Benefício fiscal, por ter o CAE previsto na Portaria, como tão pouco é excluído por não ter o CAE.

- 95- O que realmente releva para efeitos de atribuição é se o sujeito passivo desenvolve uma atividade económica no âmbito sectorial, tal como previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CFI.
- 96- Tal como está igualmente provado (pag. 11 do RIT), a Requerente efectuou em 2015 um investimento num conjunto de activos novos que incluem painéis LED, computadores, monitores, quadros eléctricos e cablagens.
- 97- A partir de 2015 a actividade da Requerente, evidenciada através de contratos que foram analisados bem como facturação, deixou de se limitar ao aluguer de equipamentos e gestão das plataformas electrónicas.
- 98- Com base nos dados constantes no ficheiro de faturação SAF-T, os SIT procederam à compilação da faturação ocorrida nos períodos em análise – 2016 a 2018 -, de onde chegaram à informação expressa no quadro abaixo:

Descrição	2016	2017	2018
Aluguer de equipamento	88.310,00	150.999,00	162.753,00
Campanha Publicitaria - Rede F...	467.238,38	689.803,76	690.154,75
Campanha Publicitaria - Rede B...	-	57.040,00	183.455,51
Criação de Material	89.376,00	-	75.633,00
Prestação de serviços	-	20.789,01	29.093,68
Criação, Inserção e Campanha	-	-	3.600,00
Diversos	-	-	515,00
Conteudos A...	-	-	12.000,00
Campanha Publicitaria - Rede Farmácias	-	-	46.130,00
Total	644.924,38	918.631,77	1.203.334,94

*

- 99- Decorre da presente Tabela que efectivamente a Requerente facturou neste período valores significativos a título de campanhas publicitárias – Rede F... e Rede B... – bem como valores de criação de material que não se confundem com facturação de aluguer de equipamento.
- 100- Relativamente às facturas juntas ao processo pela Requerente verificamos que as mesmas se destinam a faturar os seguintes serviços, conforme descritivo ínsito nas mesmas:
- i. H..., S.A. – cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço de Produção de Conteúdo (doc. n.º 14);

- ii. I..., S.A. – cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço ... Animação de filme – (doc. n.º 15);
 - iii. B..., S.A. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Leds animação de vídeo para estádio de futebol (doc. n.º 16);
 - iv. J..., LDA - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Produção de Conteúdo (doc.º 17);
 - v. K..., S.A. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Produção Extra Animação (doc. n.º 18);
 - vi. L..., S.A. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Produção de Conteúdo (doc. n.º 19);
 - vii.M..., S.A. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Produção de Conteúdo (doc. n.º 20);
 - viii. N..., LDA. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Animação/Adaptação de formatos (doc. n.º 21);
 - ix. O..., UNIPESSOAL, LDA - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Gestão de Conteúdos Mupi Led (doc. n.º 22);
 - x. P..., S.A. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Produção de Conteúdos (doc. n.º 23);
 - xi. C..., S.A. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Fee mensal Produção de Conteúdos (doc. n.º 24);
 - xii.Q..., S.A. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Produção de conteúdos (doc. n.º 25);
 - xiii. R..., LDA. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Emissão de Conteúdo (doc. n.º 26);
 - xiv. S... UNIPESSOAL, LDA. - cfr. fatura(s) que titula(m) a prestação do serviço Produção de conteúdos (doc. n.º 27);
- 101- Sendo que a veracidade ou efectividade destas facturas não foram colocadas em causa pela Requerida ou durante o processo de inspecção tributária em nenhum dos seus elementos.

- 102- Nos termos do artigo 75º da Lei Geral Tributária presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações, dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade (...) quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.
- 103- Ora a administração tributária não desconsiderou as facturas apresentadas ou apresentou quaisquer indícios sérios de que as operação constantes das fatura não correspondiam à realidade.
- 104- Também no caso dos contratos quadro celebrados com a B... e com a C..., contratos apresentados sob os anexos III e IV do RIT, a própria Requerente refere *«dos contratos celebrados com a B..., S.A. e C..., S.A. (...) que no âmbito da sua atividade de gestão de conteúdos, a A... efetua a comercialização do espaço que contratualmente lhe couber, valida a identidade dos clientes, valida os filmes sob reprodução e coloca os mesmos na grelha de comunicação dos referidos ecrãs Led»*
- 105- Segundo o próprio contrato no quadro da solução digital fornecida pela Requerente à B... (Anexo III do RIT) encontra se a instalação, gestão de uma infraestrutura tecnológica, estando previsto que a B... assegure dois spots por cada 10 filmes ou animações e que a Requerente assegura os restantes oito, cabendo-lhe a escolha dos conteúdos e a produção ou a compra destes a terceiras entidades.
- 106- A Cláusula sexta refere expressamente a contratação da Requerente para produção de conteúdos.
- 107- O contrato também segrega pagamentos diversificados por vários elementos incluindo o Anexo IV uma Tabela de honorários para a Produção de Conteúdos.
- 108- As mesmas considerações podem ser aplicadas no contrato quadro celebrado com a F... que configura o Anexo IV ao RIT.
- 109- Ambos os contratos incluem, segundo a Requerente, (§ 75º da P.I.) «em cada um dos referidos contratos (...) fez constar uma cláusula de proteção dos seus direitos de autor conexos com os conteúdos por si introduzidos nos referidos espaços de reprodução de filmes publicitários».

- 110- A Requerida considera a propósito destas cláusulas que os mesmos contratos não referem que os conteúdos são necessariamente produzidos pela A..., antes reporta-se, de modo genérico a conteúdos produzidos ou disponibilizados pela A... (ou pela G..., uma outra entidade que subcontratou a Requerente neste caso).
- 111- Mas não decorre tal dos contratos uma vez que os mesmos referem a produção de conteúdos (publicitários) por parte da Requerente, incluem uma Tabela de honorários para a prestação dos mesmos, sendo depois vertida a mesma em facturação no período em causa – 2016 a 2018.
- 112- Quanto ao Contrato com a O... o mesmo denomina se “Contrato de Aluguer Operacional de Equipamento” sendo que inclui a prestação de serviços de “Gestão de conteúdos do Mupi Led” no âmbito do aluguer operacional de equipamento” instalado junto de farmácias e “Emissão de conteúdos” sendo facturado um valor autónomo pela produção de conteúdos.
- 113- A alocação do investimento feito em 2015 à prestação de serviços de produção de filmes de carácter publicitário foi confirmada pelas duas testemunhas.
- 114- A testemunha E... esclareceu que foram adquiridas mesas para produção de vídeos e spots publicitários. Segundo esta testemunha a Requerente recebe das entidades identificadas materiais estáticos, fazem o spot publicitário, colocam à disposição do cliente, alteram o conteúdo do spot e usam plataformas próprias para este processo de produção. Os vídeos são feitos para serem passados nos painéis Led uma vez que este têm o nível adequado de pixéis e resolução para projecção dos filmes ou vídeos.
- 115- Quanto á segunda testemunha, foi a mesma contratada especificamente para a produção de filmes de carácter publicitário, sendo esse o conteúdo das suas funções na Requerente.
- 116- Por tudo isto, a imputação feita pela Requerida da actividade desenvolvida pela Requerente à actividades de Agência de Publicidade, em conformidade com o CAE 73110, que não faz sequer parte dos CAE’s em que a Requerente está inscrita, não tem fundamento.

- 117- Atendendo à posição das partes, à factualidade provada e à exposição normativa já exposta, resulta que compete ao sujeito passivo, ora Requerente, o ónus da prova de que o seu investimento foi afecto à actividade económica em causa, que aumentou a sua capacidade produtiva em conexão com essa actividade económica prevista no artigo 2º do CFI, que criou postos de trabalho.
- 118- Assim, esses investimentos terão necessariamente de se enquadrar e ter como finalidade a prossecução de uma actividade económica prevista no n.º 2 e 3 do art.º 2.º do CFI, aplicado ao RFAI por remissão do n.º 1 do art.º 22.º do CFI.
- 119- Por tudo se conclui que foi comprovado pela Requerente o efetivo exercício das atividades indicadas, classificadas com CAE 59 110 e CAE 59 140 - elegíveis para efeitos do direito ao benefício fiscal no âmbito do RFAI - e a aplicação do investimento apontado no efetivo exercício das mesmas.
- 120- Neste contexto, tendo em conta os factos incontrovertidos apurados, à luz da fundamentação imprimida à liquidação, não se poderá concluir de outra maneira que não a efectiva verificação do arguido erro sobre os pressupostos de facto e de direito, devendo, conseqüentemente, as liquidações objecto dos presentes autos ser anuladas, e procedendo, nessa mesma medida, o pedido arbitral.

A este luz, e face ao exposto, deve o pedido arbitral ser considerado procedente por provado.

Dos juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas

A liquidação de juros compensatórios têm como pressuposto a respectiva liquidação de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enferma dos mesmos vícios que afecta esta, justificando-se também a sua anulação.

Dos juros indemnizatórios:

A Requerente procedeu ao integral pagamento das quantias resultantes das liquidações objecto do pedido de pronúncia arbitral, constantes nos respectivos documentos de cobrança, dentro do respectivo prazo de pagamento voluntário.

Acontece, como vimos supra, que as liquidações estão inquinadas por vício de violação de lei, tendo o montante em causa sido pago indevidamente.

Nos termos do disposto no artigo 100.º da LGT 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.

Os atos de liquidação são da inteira responsabilidade da Requerida AT tendo conduzido a um pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido estando, pois, inquinado por vício de violação da lei, tendo sido praticado por erro imputável aos serviços, pelo que a Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Com efeito, nos termos do artigo 43.º da LGT são devidos juros indemnizatórios quando exista erro imputável aos serviços de que resulta pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Os juros indemnizatórios são devidos, desde a data do pagamento sendo calculados com base no respetivo valor, até à integral devolução aos Requerentes, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil, à taxa legal em vigor.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação adicional de IRC e correspondentes juros compensatórios:
 - I. Liquidação n.º 2020..., datada de 15.11.2020, relativa ao período de 2015;

- II. Liquidação n.º 2020..., datada de 02.12.2020, relativa ao período de 2016 e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2020..., datada de 09.12.2020;
 - III. Liquidação n.º 2021..., datada de 25.01.2021, relativa ao período de 2017 e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2021..., datada de 27.01.2021;
 - IV. Liquidação n.º 2021..., datada de 27.01.2021, relativa ao período de 2018 e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2021..., datada de 29.01.2021
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios;
 - c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 55.576,20 (cinquenta e cinco mil, quinhentos e setenta e seis euros e vinte cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de Julho de 2022

O Árbitro

(Ana Teixeira de Sousa)