

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 751/2021-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de benefício fiscal resultante do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) – Investimento inicial.

SUMÁRIO:

I. Para que um investimento possa ser elegível para efeitos do benefício do RFAI terá de cumprir com o disposto nos artigos 2.º, § 49.º, al. a), do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC) e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21/9.

II. A aquisição de terrenos para o exercício da atividade de extração de areias, caulinos, argilas, feldspatos e britas do subsolo, a que corresponde a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev. 3) n.º 08122 (divisão 8), não substituiu os terrenos existentes, inserindo-se numa lógica de *aquisição estratégica* e sendo um investimento que procura possibilitar e contribuir para o aumento da capacidade produtiva da empresa.

IV. No que toca a ativos fixos tangíveis, são relevantes para efeitos do RFAI os investimentos em ativos que (i) sejam afetos à exploração da empresa, (ii) sejam adquiridos em estado de novo, salvo se se tratarem de terrenos destinados à exploração de concessão mineiras, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa, (III) correspondam a adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis, e (iv) consubstanciem um “investimento inicial”, i.e., um investimento com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro: 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.

DECISÃO ARBITRAL

1 - Relatório

1.1 A..., S.A., contribuinte n.º..., com sede na ..., freguesia e concelho de ..., doravante designada por «Requerente», vem, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), doravante apenas designado por «RJAT» e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de tribunal arbitral singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

1.2 - O pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 18 de novembro de 2021, tem por objeto a declaração de ilegalidade da liquidação de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2017, no montante de 17 904,74 €, a reembolsar, emitida pela AT em 27 de agosto de 2018, a que respeita a demonstração de liquidação de IRC, com data de transferência bancária em 31 de janeiro de 2019.

1.3 – Ao ppa foram juntos seis documentos, procuração forense e comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, tendo sido requerida a produção de prova testemunhal através da inquirição de duas testemunhas devidamente arroladas.

1.4 – A Requerente optou por não designar árbitro.

1.5 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 23 de novembro de 2021.

1.6 - O signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro do tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, e comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.7 - Em 7 de janeiro de 2022, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

1.8 - Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 25 de janeiro de 2022.

1.9 - A AT foi notificada, por despacho arbitral da mesma data, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional.

1.10 - Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.11 - Em 28 de fevereiro de 2022, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnando pela indicação de novo valor à causa; pelo indeferimento do pedido de prova testemunhal; e pela improcedência, por não provada, do pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação, com a consequente absolvição do pedido.

1.12 - Por despacho de 28 de fevereiro de 2022, a Requerente foi notificada para informar o Tribunal, face às posições das Partes assumidas nos articulados, se mantinha interesse na

inquirição das testemunhas e em caso afirmativo indicar os artigos do ppa que seriam objeto daquele tipo de prova.

1.13 – Em 3 de março de 2022, a Requerida, através do sistema *WeTransfer*, juntou aos autos o processo administrativo referido no artigo 111.º do CPPT, constituído por 23 documentos.

1.14 – Em 7 de março de 2022 a Requerente informou manter interesse na inquirição das testemunhas por si arroladas, indicando os artigos do ppa a cuja matéria as mesmas responderiam.

1.15 – Em 21 de março de 2022 foi proferido despacho, notificado à Requerente, para, no prazo de dez dias, se pronunciar, querendo, sobre o alegado pela Requerida nos artigos 9.º a 15.º da sua Resposta quanto ao valor da causa.

1.16 – Tendo em vista o exercício do contraditório, foi proferido despacho, em 2 de dezembro de 2019, determinando a notificação da Requerida para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, quanto ao alegado pela Requerente.

1.17 – Por despacho de 21 de abril de 2022, foi designado o dia 17 de maio de 2022, pelas 10H45, para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e inquirição das testemunhas arroladas, a realizar nas instalações do CAAD.

1.18 – O representante da Requerente declarou prescindir do depoimento da testemunha B..., sendo a testemunha C... inquirida a toda a matéria.

As Partes foram notificadas para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo designada a data de 25 de julho de 2022 para a prolação da decisão arbitral, em cumprimento do disposto no artigo 18.º, n.º 2 do RJAT, devendo até essa data a Requerente efetuar o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, cfr. n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Da reunião foi lavrada a respetiva ata, sendo a inquirição da testemunha realizada com reprodução sonora do depoimento prestado.

1.19 – Em 31 de maio de 2022 foram apresentadas alegações pela Requerente e em 2 de junho de 2022 pela Requerida.

1.20 – A data para a prolação da decisão foi prorrogada por dois meses, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, conforme despacho de 18 de julho de 2022.

Posição das Partes

Da Requerente -

Sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

Que se encontra coletada pelo exercício da atividade de “Extração de argilas e caulino”, a que corresponde a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev. 3) n.º 08122 (divisão 8), desde 02-01-2008 e para as atividades secundárias de transportes rodoviários de mercadorias (CAE 049410), desde 28-11-2016 e de silvicultura e outras atividades florestais (CAE 002100), desde 01-09-2017.

Que no ano de 2017, tendo em vista o aumento da capacidade produtiva, procedeu à compra de diversos prédios rústicos destinados à exploração da sua atividade, ou seja, à extração de areias, caulinos, argilas, feldspatos e britas do subsolo bem como da compra de outros ativos tangíveis novos, no montante global de 1 395 831,83 €.

Porém, quer na declaração de rendimentos de IRC modelo 22 (quadro 10, campo 375), relativa ao ano de 2017, apresentada em 20-06-2018 com o n.º ..., quer no respetivo anexo “D” (quadro 07, campos 714 a 716), não refletiu o benefício fiscal relativo ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), previsto na alínea a), n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento, a que tinha direito.

No quadro 10 da referida declaração procedeu à autoliquidação do IRC, no montante a pagar de 5 029,78 €, constante do campo 367.

Tendo em vista refletir tal benefício fiscal, a Requerente, em 29-10-2019, submeteu uma declaração de substituição com o n.º... . No referido quadro 10, campo 355, indicou o montante de 7 986,87 € relativo a benefícios fiscais, calculando IRC no montante de 2 957,09 € a recuperar.

No anexo “D” fez constar no quadro 07, campos 714 (dotação do período), 715 (dedução do período) e 716 (saldo que transita para o período seguinte), os montantes de 348 957,96 €, 7 986,87 € e 340 971,09 €, respetivamente.

Para a Requerente o investimento é considerado um investimento inicial que se destina essencialmente ao aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente em que se verificou um aumento exponencial do VBP em 2017, estando sediada na região de Pombal sujeita a um limite máximo aplicável aos auxílios ao investimento com finalidade regional de 25%, não existindo outros auxílios do Estado concedidos ao mesmo investimento, cumprindo deste modo todas as condições definidas no Código Fiscal do Investimento (CFI) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

A declaração de substituição ficou no estado de “não liquidável”, procedendo a Requerente a reclamação graciosa, sendo que do indeferimento desta interpôs recurso hierárquico, também indeferido por despacho da Chefe de Divisão de Administração da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de 20-08-2021, proferido no uso de competência subdelegada.

Para assim decidir concluiu a AT o seguinte:

- o investimento realizado não podia ser considerado investimento inicial, no sentido de aumentar a capacidade do estabelecimento;
- a reclamante não demonstrou a criação líquida de postos de trabalho em 2017, não tendo cumprido a alínea l) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento;
- foram encontradas diversas incongruências, no que diz respeito às licenças para exploração dos terrenos e quanto à forma como os mesmos foram declarados nas escrituras de compra e datas de aquisição.

No entanto, alega, os terrenos enquadram-se na exceção da exceção prevista na subalínea i) da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código Fiscal do Investimento, sendo que o investimento

deverá ser considerado inicial, condição prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro.

Tratando-se de uma atividade de exploração de bens minerais, constata-se que o aumento de terrenos em exploração e respetivos equipamentos permitem aumentar a taxa de extração e assim aumentar a oferta, tendo sido provado este aumento através dos montantes de inventários e produção apresentados no quadro 6 da cláusula 81.ª do Recurso Hierárquico e que se manifestou num aumento das vendas. A atividade da Requerente é totalmente dependente dos terrenos.

Em termos contabilísticos, os terrenos em questão apenas podiam ser reconhecidos pelo SP no momento da escritura, ou seja, no ano de 2017, independentemente de terem ocorrido pagamentos por conta (adiantamentos) anteriormente.

Antes da realização dos contratos de compra e venda não estavam reunidas as condições para reconhecimento do ativo, conforme previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF 7).

Além disso, estes terrenos por si só não são suficientes para ocorrer a exploração, sendo necessários equipamentos, pelo que foram também considerados outros bens adquiridos em estado novo, a afetar aos terrenos de exploração.

Não se tratam de investimentos isolados, mas sim num só investimento, ao contrário do que refere a Autoridade Tributária no ponto 74.º da decisão do recurso hierárquico.

A capacidade produtiva prende-se essencialmente com a capacidade de extração das areias, caulinos, argilas, feldspatos, calcites e britas, pelo que o aumento de terrenos em exploração e respetivos equipamentos permitiram aumentar a taxa de extração e assim aumentar a oferta como consta dos inventários e produção apresentados no referido quadro 6 da cláusula 81.ª do recurso hierárquico

	Inventário (TN)		Vendas (TN)		Produção (TN)	
	AREIA	ARGILA	AREIA	ARGILA	AREIA	ARGILA
2016	43.421	96.255	101.599	189.779	111.045	194.124
2017	27.185	87.761	118.876	220.684	102.640	212.190
2018	21.300	77.783	228.907	222.725	223.022	212.747

Quanto à condição da criação líquida de postos de trabalho, prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, foram efetivamente criados postos de trabalho pelo investimento efetuado.

Sobre este preceito, num primeiro momento será de recorrer ao Regulamento Comunitário em que assenta o RFAI, dado o seu carácter de aplicação obrigatório, sem necessidade de transposição.

Neste seguimento, determina o n.º 9 do artigo 14.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de Junho de 2014, que *“Quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b), devem ser preenchidas as seguintes condições:*

a) O projecto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período;

b) Cada posto de trabalho deve ser preenchido no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos; e

c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME.”

A jurisprudência arbitral vem decidindo que a condição de postos de trabalho não assenta na celebração de contratos de trabalho sem termo, mas sim nos postos de trabalho criados pelo investimento elegível em sede de RFAI e a sua manutenção pelo período de cinco anos ou três anos, no caso das PME, conforme resulta da própria legislação.

Neste sentido pode ver-se o processo arbitral do CAAD n.º 212/2013-T, onde foi referido o seguinte:

“(…) Por outro lado, na Lei n.º 10/2009 não se inclui qualquer norma semelhante à do n.º do artigo 17.º do EBF, na redação vigente em 2001, que permita inferir uma ligação entre o benefício fiscal e determinados contratos de trabalho.

Na verdade, pelo contrário, encontra-se na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009, que estabelece, como uma das condições de atribuição do benefício fiscal, o «investimento

relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º», suporte textual claro para o entendimento de que, para atribuição dos benefícios fiscais nele previstos, na parte em que tem como fundamento investimento de que decorre a criação de postos de trabalho, basta a manutenção destes para assegurar a manutenção do benefício.

Ainda por outro lado, não há neste regime do RAFI 2009 qualquer fundamento para concluir que só se pretendeu a criação de emprego duradouro, pois não se formula qualquer exigência, para atribuição do benefício, de que os postos de trabalho criados sejam ocupados por trabalhadores contratados a termo certo.”

No mesmo sentido pode ver-se o processo arbitral do CAAD n.º 516/2017-T.

Na Informação Vinculativa referente ao processo n.º 2016 000717, com despacho da Diretora Geral da AT de 04-07-2017, foi estabelecido que se encontra cumprida a condição da criação de postos de trabalho quando estes sejam mantidos até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nunca se referindo a contratos de trabalho sem termo ou por tempo indeterminado.

Assim, o que se mostra verdadeiramente relevante é a manutenção do posto de trabalho, não existindo na legislação nacional nem na legislação comunitária qualquer condição de que determine que apenas são elegíveis trabalhadores por contrato sem termo ou por termo indeterminado.

Por outro lado não podemos concordar com o referido na parte final do ponto 79 da informação n.º 585/2021, de 30-06-2021, prestada no âmbito do recurso hierárquico, onde é referido: “...a recorrente era obrigada a estabelecer a correlação entre o investimento e os trabalhadores cujos postos de trabalho foram supostamente criados em consequência do mesmo. “

Refere, finalmente, ter havido nas decisões da AT ausência e vício da fundamentação bem como preterição de formalidades legais, uma vez que a decisão final proferida no processo de recurso hierárquico não foi precedida de notificação a conceder à Requerente o direito de audição prévia, falta que constitui preterição de formalidade essencial conducente à anulabilidade do ato.

Termina requerendo a revogação da liquidação impugnada, face à declaração de substituição modelo 22 de IRC apresentada em 29.10.2019, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios e a suspensão do processo de execução fiscal até à decisão final a proferir nos presentes autos.

Da Requerida -

Como ponto prévio da Resposta, a Requerida refere que, segundo a Requerente, o objeto do pedido de constituição do tribunal arbitral incide sobre a liquidação de IRC n.º 2018 ... relativa ao ano de 2017, efetuada pela AT no montante de 17.904,74 €, a reembolsar. Porém, compulsada a demonstração de liquidação de IRC e acerto de contas (doc. n.º 1) verifica-se que o referido reembolso já foi efetuado em 31-01-2019, por transferência bancária, não sendo a Requerente devedora de tal quantia, contrariamente ao referido no artigo 96.º do ppa. Por outro lado a declaração de substituição modelo 22, caso fosse liquidada, conduziria ao reembolso de IRC, no montante de 2.957,09 €. Deste modo deverá proceder-se à fixação do valor da causa em montante diferente do atribuído no ppa em 17.904,74 €.

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

A argumentação da Requerente começa por enunciar vícios alegadamente praticados pela AT no recurso hierárquico, como a violação do exercício de audição prévia e do princípio do inquisitório, este também ocorrido na reclamação graciosa, vícios esses que, por constituírem preterição de formalidades legais, conduzem à anulabilidade do ato.

No recurso hierárquico não foram apresentados factos novos sobre os quais a ora Requerente não tivesse tido a oportunidade de se pronunciar, pelo que, nos termos do n.º 3 do artigo 60.º da LGT foi dispensado o direito de audição em virtude de a Requerente ter sido anteriormente ouvida no âmbito da reclamação graciosa, limitando-se os serviços a interpretar as normas aplicáveis. Com efeito, no ponto q. da informação elaborada no âmbito da reclamação graciosa n.º ...2020... pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da DF de..., é feita referência a uma licença de exploração emitida pela Direção Geral de Energia e Geologia a 16.06.2017 que é a mesma data que consta da licença de pedreira "...", mencionada pela Requerente, ou seja, embora a referida informação não designe tal licença

pelo nome “Vale de Coimbra n.º 4”, não há dúvida que se trata do mesmo documento apresentado como documento 2 (artigo 12.º do ppa).

Quanto à violação do princípio do inquisitório, a Requerida alega que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, cfr. n.º 1 do artigo 74.º da LGT, pelo que competia à Requerente a prova dos factos por si alegados.

Não obstante, resulta cristalino do processo administrativo instrutor, que a AT cumpriu com todos os seus deveres e obrigações, solicitando elementos que permitissem à Requerente fazer essa prova.

Face ao quadro legal aplicável, em especial, os artigos 22.º a 26.º do CFI, Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro e Portaria n.º 297/2015, as decisões proferidas sobre a RG e o RH pelos serviços competentes da AT (Direção Finanças de ... e Direção de Serviços do IRC) convergem no entendimento de que não foi dado cumprimento integral a todos os requisitos exigidos para o acesso ao benefício fiscal do RFAI, quer os respeitantes às aquisições de bens qualificáveis como aplicações relevantes quer à criação de postos de trabalho.

Dá como pacífico o cumprimento do requisito no atinente à atividade exercida pela Requerente, a título principal de “*Extração de argilas e caulinos*”, em face da sua subsunção na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, o que não sucede com a atividade secundária ligada à silvicultura e produtos florestais, por se encontrar excluída da concessão do benefício RFAI pelo artigo 1.º da mesma Portaria.

Porém, no que especificamente concerne à aquisição de bens (ativos tangíveis) a dissensão incide sobre dois requisitos essenciais:

1) a subsunção dos terrenos rústicos adquiridos em 2017, no montante de €1.314.767,98 (c/IMT+IS) nas aplicações relevantes, previstas na subalínea i) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI; e

2) na comprovação do respetivo enquadramento no conceito de “investimento inicial” (artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro).

Quanto ao primeiro requisito as dúvidas da AT resultam de nos contratos promessa de compra e venda, escrituras de compra e venda, declarações de liquidação modelo 1

(IMT/IMI/Imposto do Selo) e até nos registos contabilísticos das aquisições, os terrenos surgirem sob a designação de “terrenos rústicos”; de a Requerente não ter efetuado a necessária comunicação da alteração da finalidade dos terrenos, para efeitos dos impostos sobre o património; e de a licença de exploração da pedra “...” emitida pela Direcção-Geral de Energia e Mineralogia não permitir uma identificação cabal entre os terrenos adquiridos em 2017 e aqueles onde se situa a atividade extrativa.

E ainda que os investimentos tenham natureza incremental, ou seja, que as aquisições constituam adições aos bens existentes, o que nos casos de terrenos destinados a extração de inertes (pedreiras) por terem um período de exploração limitado no tempo, *in casu*, seis anos, implicaria que fosse demonstrado que as novas aquisições não representam meras substituições de pedreiras em estado de esgotamento.

Pelo que não sendo produzida prova de que os terrenos adquiridos se destinaram à extração de argilas e caulinos, fica em aberto a possibilidade de terem sido destinados à atividade secundária prosseguida pela Requerente, que como acima referido, não é elegível para efeitos do RFAI.

Quanto ao conceito de investimento inicial está em causa averiguar se as aquisições de terrenos constituem investimentos isolados que, por si só, não desencadeariam aumento da capacidade produtiva, ou se a conjugação com as aquisições de outros equipamentos permite concluir que se enquadram num investimento novo agregador passível de preencher o conceito de “investimento inicial” na aceção do artigo 2.º, ponto 49) do Regulamento (UE) N.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (RGIC) que declara e da alínea d), n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015.

A Requerente refere a aquisição de bens de equipamento novos, que alegadamente permitiram a exploração dos novos terrenos, aumentando a capacidade produtiva da empresa, e consistiram em investimentos, no valor de 81.063,85 €, em dois semi-reboques, roçadora, impressora e uma cobertura de chapa e a aquisição de bens de equipamento, no valor de 235.000,00 €, considerados investimentos não elegíveis por serem usados.

Porém os investimentos em equipamentos novos não são considerados elegíveis, quer por serem investimentos de substituição (caso dos semi-reboques sem o correspondente tractor), quer por não serem simplesmente passíveis de qualificação como «aplicações relevantes»

(caso da impressora e da cobertura de chapa) em razão da sua não afetação à exploração da empresa.

A Requerente alega que, mesmo que os terrenos adquiridos visassem a substituição de outros terrenos, continuar-se-ia a enquadrar no conceito de investimento inicial, mas na tipologia de “*alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*”, atendendo à definição prevista no n.º 1 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/215, de 21 de Setembro, que refere: “*Nos casos em que o investimento inicial respeite a uma alteração fundamental do processo de produção, o montante das aplicações relevantes deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento*”.

Porém o preenchimento das condições previstas na citada norma do artigo 3.º não foi alegado nem demonstrado pela Requerente, pelo que o único enquadramento dos ativos adquiridos passível de elegibilidade para o RFAI é o de investimento inicial relacionado com a modalidade de extensão de capacidade de um estabelecimento existente.

Para a Requerida o que acima fica exposto põe em evidência a falta de comprovação de que a totalidade dos investimentos efetuados no exercício de 2017 cumpram os requisitos exigidos no n.º 2 e n.º 5 do artigo 22.º do CFI para a concessão do benefício fiscal e que se insiram numa estratégia de investimento que preencha a definição de investimento inicial na tipologia de aumento da capacidade produtiva do estabelecimento já existente.

Quanto ao requisito da criação de postos de trabalho, previsto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, é certo que nem esta norma nem o RGIC possibilitam extrair critérios objetivos a utilizar para o cálculo da criação de postos de trabalho, fixando apenas que o investimento relevante deve proporcionar a criação de postos de trabalho, ou seja que deve ser causa direta da criação de postos de trabalho.

Porém a doutrina administrativa tem dado relevo à necessidade de criação líquida de postos de trabalho, alicerçada numa interpretação integral dos objetivos prosseguidos benefícios fiscais que integram o CFI.

Pelo que a admitir que nas situações em que se verifica uma redução líquida dos postos de trabalho, apesar da criação de novos postos de trabalho associados aos novos investimentos,

não é compaginável com o objetivo de criação de emprego. Neste sentido foi decidido nos processos arbitrais n.ºs 565/2018-T e 82/2020-T.

Importa pois referir que a condição relativa à criação e manutenção dos postos de trabalho encontra-se verificada:

A. se forem criados novos postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento;

B. se cada novo posto de trabalho criado (diretamente relacionado com o investimento efetuado) for mantido até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (cf. alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI; e

C. A 31 de dezembro de cada um dos anos abrangidos pelo período a que se refere a alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, em comparação com 31 de dezembro do ano anterior ao projeto, o investimento tiver conduzido a um aumento líquido do número de trabalhadores da entidade.

No entanto não constituindo as despesas efetuadas pela recorrente um investimento relevante nem podendo o mesmo ser considerado como investimento inicial, não consubstanciam um investimento capaz de promover a criação de postos de trabalho, ficando prejudicada a análise do cumprimento deste requisito, designadamente se se verificou a criação de postos de trabalho diretamente relacionado com o investimento.

Em face do exposto, conclui-se que mesmo que o investimento pudesse ser considerado como aplicação relevante para efeitos de RFAI e integrasse o conceito de investimento inicial, o requisito da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não se verificava, pelo que não se encontram preenchidas as condições para que a recorrente possa beneficiar dos incentivos fiscais previstos no RFAI.

Deste modo a dedução à coleta de IRC do exercício de 2017, no montante de 7.986,87 € bem como o reporte do remanescente da dotação correspondente à dotação do benefício fiscal RFAI (340.971,09 €), a efetuar, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 23.º do CFI, devem reputar-se indevidos.

De acordo com o n.º 1 do artigo 43.º da LGT «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.»

Porém, não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, já que se trata de autoliquidação, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

Termina pugnando:

- a) Pela indicação de novo valor à causa;
- b) Pelo indeferimento, por inútil, do pedido de prova testemunhal; e
- c) Pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e absolvição da Requerida de todos os pedidos, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios.

2. Saneamento

2.1 As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

2.2 - O processo não enferma de nulidades.

2.3 - Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

2.4 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

3. Matéria de Facto

3.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade anónima, com o NIPC..., qualificada como pequena empresa nos termos do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, e Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 06 de maio de 2003, com sede no concelho de Pombal, que se encontra coletada pelo exercício da atividade de “Extração de argilas e caulino”, a que corresponde a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev. 3) n.º 08122 (divisão 8), desde 02-01-2008 e para as atividades secundárias de transportes rodoviários de mercadorias (CAE 049410), desde 28-11-2016 e ainda para atividades de silvicultura e outras atividades florestais (CAE 002100), desde 01-09-2017, cfr. ppa e informação e doc. n.º 6;

b) No ano de 2017, a Requerente comprou os seguintes prédios rústicos que destinou à sua atividade principal de extração de areias, caulinos, argilas, feldspatos e britas do subsolo, no montante global de 1 314 767,98 €, cfr. ppa e resposta da AT:

VALORES QUE DERAM ORIGEM AO BENEFÍCIO FISCAL – RFAI 2017					
Contrato compra/venda	Data	Descrição	Preço	Despesas conexas	SOMA
Idem	30/06/2017	Art. ...-..., Pombal	4.255,00	246,79	4.501,79
Idem	07/07/2017	Art. ...-...	126.000,00	7.308,00	133.308,00
		Art. ...-... (2/7)-... -...	25.830,00	1.498,14	27.328,14
		Art. ... (2/7)-...	16.910,00	980,78	17.890,78
Idem	20/07/2017	Art. ... -... e ...-Pombal	10.800,00	1.046,27	11.846,27
Idem	18-08-2017	Art. ...- ... e ...-Pombal	6.000,00	348,00	6.348,00
Idem	25/09/2	Art. ...-... -Pombal	10.350,00	600,30	10.950,30

	017		0		0
		Art. ...-...- Pombal	7.300,00	423,40	7.723,40
		Art. ...-... -Pombal	5.200,00	301,60	5.501,60
		Art. ...-... -Pombal	5.300,00	307,40	5.607,40
		Art. ... -... e ...-Pombal	5.200,00	301,60	5.501,60
		Art. ...- ...-Pombal	7.250,00	420,50	7.670,50
Idem	28/12/2017	Art. ...- ...-...	115.900,00	6.722,20	122.622,20
Idem	28/12/2017	Art. ...-...- Pombal	75.000,00	4.350,00	79.350,00
		Art. ... (14/20)-... -Pombal	800.000,00	46.400,00	846.400,00
Idem	29/12/2017	Art. ...-...-Pombal	2.700,00	156,60	2.856,60
		Art. ...-...-Pombal	6.000,00	348,00	6.348,00
		Art. ...-...-Pombal	5.000,00	290,00	5.290,00
		Art. ... -...-Pombal	1.950,00	113,10	2.063,10
		Art. ...-... -Pombal	1.950,00	113,10	2.063,10
		Art. ...-... -Pombal	2.400,00	139,20	2.539,20
		Art. ...-... -Pombal	1.000,00	58,00	1.058,00
SOMA			1.242.295,00	72.472,98	1.314.767,98

c) bem como diversos bens novos do ativo tangível pelo preço de 81.063,85€:

Fatura n.º FAC	21/06/2017	Cobertura chapa simples (oficina)	10.850,00
001/	17		0
Fatura n.º FAC	14/09/2017	Semi reboque BSB ...	34.800,00
4/61	17		0
Fatura n.º FAC	22/12/2017	Semi reboque ... LE-...	34.800,00
4/94	17		0

Fatura n.º FA	22/05/20	Impressora ... Mono HL-... (Torre)	105,00
2017/697	17		
Fatura n.º FR	17/03/20	Roçador ... 553RS	508,85
17/269	17		
SOMA			81.063,8
			5

d) O investimento efetuado pela Requerente no ano de 2017 ascende ao montante global de 1.395.831,83 €, cfr. ppa e resposta da AT.

e) No ano de 2017 a Requerente criou cinco novos postos de trabalho, mantendo-os ao seu serviço: D..., condutor manobrador; E...; F..., operador de máquinas; G...; H..., motorista de pesados, cfr. documento n.º 4.

f) A média dos postos de trabalho em 31-12-2016 era de 31,25 e em 31-12-2017 de 33,33, cfr. documento n.º 4.

g) A produção em areias e argila teve a seguinte evolução:

	Inventário (TN)		Vendas (TN)		Produção (TN)	
	AREIA	ARGILA	AREIA	ARGILA	AREIA	ARGILA
2016	43.421	96.255	101.599	189.779	111.045	194.124
2017	27.185	87.761	118.876	220.684	102.640	212.190
2018	21.300	77.783	228.907	222.725	223.022	212.747

h) As vendas e serviços prestados no ano de 2016 foram de 7.849.387,70 € e em 2017 de 9.848.085,65, cfr. Informação Empresarial Simplificada (IES).

i) Em 20-06-2018 a Requerente apresentou a declaração de rendimentos do modelo 22 de IRC, identificada com o n.º..., relativa ao exercício de 2017, apresentando IRC a pagar, no montante de 5.029,78 €, constante do quadro 10, campo 367. cfr. PA e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

j) No quadro 10 (cálculo do imposto), campo 355 (benefícios fiscais) não foi declarado qualquer montante.

Também no Anexo “D” (quadro 07, campos 714 a 716), não refletiu o benefício fiscal relativo ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), previsto na alínea a), n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento.

k) Em 27-08-2018 a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação de IRC n.º 2018 ... relativo ao ano de 2017 e em 25-01-2019 ao acerto de contas, resultando o valor a reembolsar de 17.904,74 €, correspondente à diferença entre o IRC pago na autoliquidação, no montante de 22.934,51 € e o IRC a pagar, no montante de 5.029,78 €, constante da declaração modelo 22 (quadro 10, campo 367), conforme demonstração de liquidação de IRC que constitui o documento n.º 1 junto ao ppa. O reembolso foi efetivado em 31-01-2019 através da transferência bancária n.º

l) Em 29-10-2019 a Requerente apresentou a declaração de rendimentos de substituição do modelo 22 de IRC, identificada com o n.º..., relativa ao exercício de 2017, apresentando IRC a recuperar, no montante de 2.957,09 €, constante do quadro 10, campo 367, cfr. PA e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

No quadro 10 (cálculo do imposto), campo 355 (benefícios fiscais) foi declarado o montante de 7.986,87 €.

No Anexo “D”, quadro 07, destinado ao Regime Fiscal de Apoio do Investimento (RFAI) fez constar nos campos 714 (dotação do período), 715 (dedução do período) e 716 (saldo que transita para o período seguinte), os montantes de 348 957,96 €, 7 986,87 € e 340 971,09, respetivamente.

m) Em 06-02-2020 a Requerente apresentou reclamação graciosa da referida liquidação (Processo n.º ...2020...), sendo notificada, por ofício de 14-07-2020, do projeto de decisão elaborado com fundamento na informação prestada pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da DF de ..., para, no prazo de 15 dias, exercer, querendo, o direito de audição previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária, cfr. documento n.º 2 junto ao ppa.

n) Por despacho de 10-09-2020 do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., no uso de subdelegação de competências, a reclamação graciosa foi indeferida, sendo a Requerente notificada para, no prazo de 30 dias, recorrer hierarquicamente, querendo, nos termos dos artigos 66.º e 76.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o que a mesma fez em 14-10-2020 (Processo n.º ...2020...), cfr. documento n.º 5 junto ao ppa.

o) Por despacho de 20-08-2021 da Chefe de Divisão da Direção de Serviços do IRC, no uso de subdelegação de competências, o recurso hierárquico foi indeferido, sendo a Requerente notificada para, no prazo de 30 dias, deduzir impugnação judicial, querendo, nos termos dos artigos 97.º e 102.º, ambos do CPPT, cfr. documento n.º 3 junto ao ppa.

p) A pp. 17/18 da informação que fundamentou a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, de 30-06-2021, é referido “Atendendo que em sede de recurso hierárquico não foram apresentados factos novos sobre os quais a recorrente não teve oportunidade de se pronunciar e limitando-se os serviços a fazer a interpretação das normas aplicáveis, deverá nesta fase do procedimento ser dispensada a audição, face ao disposto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT e alíneas a) e c) do n.º 3 da Circular 13/99, de 08/07”.

q) A Requerente não foi executada em nenhum processo de execução fiscal relativo ao IRC de 2017, no montante de 17.904,74 €, uma vez que da liquidação impugnada resultou reembolso a favor da Requerente, já efetivado por transferência bancária em 31-01-2019.

r) Em 18-11-2021 a Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo da alínea a) do número 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que deu origem ao presente processo, tendo juntado seis documentos, procuração forense e comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial.

3.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596º, nº 1 e 607º, nºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123º, nº 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação

que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se no acervo documental junto aos autos, nas posições assumidas pelas Partes bem como no depoimento da testemunha C..., que demonstrou conhecimento acerca da matéria em discussão nos presentes autos, revelando-se um depoimento esclarecido, assertivo, consistente e espontâneo, resultado de um discurso fluido e sem dificuldades de recordar, expressar e contextualizar os factos afirmados, cuja força probatória é apreciada livremente pelo tribunal nos termos do artigo 396.º do Código Civil.

4 - Matéria de Direito (fundamentação)

Objeto do litígio

As questões que constituem o *thema decidendum* reconduzem-se a saber da existência dos vícios da falta de notificação para o exercício do direito de audição no procedimento do recurso hierárquico e do incumprimento do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material nos processos de reclamação graciosa e recurso hierárquico; e na validação da declaração de substituição modelo 22 de IRC relativa ao ano de 2017, apresentada em 29-10-2019, quanto ao preenchimento dos requisitos e condições de que depende a aplicação do benefício fiscal no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

Questões a decidir pela ordem prevista no artigo 124.º do CPPT:

Da ausência e vício da fundamentação na decisão do RH;

Da alegada falta de notificação para o exercício de audição prévia no RH;

Do alegado incumprimento do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material;

Da (i)legalidade da liquidação impugnada; e

Da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios e suspensão do processo de execução fiscal até à decisão à decisão final a proferir nos autos

Da ausência e vício da fundamentação na decisão do RH –

Segundo Diogo Freitas do Amaral¹, «A fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo».

Assim, fundamentar um ato administrativo, «consiste em indicar, concretamente, as razões de direito e de facto por que se tomou a decisão em determinado sentido»².

Para Vieira de Andrade³ «(...) o dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória».

Em matéria tributária, o dever de fundamentação dos atos decisórios de procedimentos tributários e dos atos tributários é concretizado no art. 77.º da LGT.

Como o STA vem entendendo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.

Para ser atingido tal objetivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o ato, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.

Para o Tribunal Arbitral a fundamentação da AT constante da informação prestada no âmbito do recurso hierárquico, é clara, objetiva, suficiente e congruente para que a Requerente ficasse devidamente esclarecida, como ficou, uma vez que da análise das diversas peças processuais (pedido de pronúncia arbitral e alegações) que compõem o processo,

¹ Diogo Freitas do Amaral, in «Direito Administrativo», volume III, Lisboa 1989, pág. 254/255

² Acórdão do STA de 06-02-1991 (Processo n.º 13085)

³ José Carlos Vieira de Andrade, in “O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos”, Coleção Teses, Almedina, pág. 13

verifica-se que a Requerente entendeu perfeitamente as razões que motivaram o indeferimento do recurso hierárquico.

Assim não se verificam os vícios de falta de fundamentação e de ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental, invocados pela Requerente.

Falece, assim, razão à Requerente, pelo que improcede o pedido nesta parte.

Da alegada falta de notificação para o exercício de audiência prévia no RH -

Nos termos do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, pela forma do direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, prevista na alínea b) do referido preceito.

Porém, nos termos do n.º 3 do artigo 60.º da LGT, tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se refere a referida alínea b), é dispensada a sua audiência, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

O recurso hierárquico a que se refere a alínea j) do probatório (ponto 3.1 supra) foi indeferido totalmente sem que ao contribuinte tivesse sido dada a oportunidade de se pronunciar, conforme páginas 17/18 da informação de 30-06-2021 que fundamentou o despacho de indeferimento *“Atendendo que em sede de recurso hierárquico não foram apresentados factos novos sobre os quais a recorrente não teve oportunidade de se pronunciar e limitando-se os serviços a fazer a interpretação das normas aplicáveis, deverá nesta fase do procedimento ser dispensada a audiência, face ao disposto no n.º 3 do artigo 60.º da LGT e alíneas a) e e) do n.º 3 da Circular 13/99, de 08/07”*.

Com efeito, face à manifesta verosimilhança, concordamos com o referido nos artigos 42/44 da Resposta da Requerida, segundo a qual o documento mencionado no ponto q. da informação elaborada no âmbito da reclamação graciosa n.º ...2020... (alínea h) do ponto 3.1. supra) é o mesmo que se encontra referido nos pontos 57 e 58 da informação de 30-06-2021, constante do recurso hierárquico, pelo que não se pode falar em factos novos.

Pelo exposto improcede o vício invocado pela Requerente de falta de notificação para o exercício de audiência prévia no RH.

Do alegado incumprimento do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material –

Nos termos do artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT) a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

Porém o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, cfr. n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

No caso concreto competia à Requerente a prova dos factos por si alegados, uma vez que decorrem do preenchimento da declaração modelo 22 de IRC por si apresentada em 20-06-2018, e da declaração de substituição também pela mesma apresentada em 29-10-2019, nomeadamente dos benefícios fiscais, no montante de 7.988,87 €, inscrito no campo 355 do quadro 10 e no anexo “D” nos campos 714, 715 e 716 do quadro 74, nos montantes de 348.957,96 €, 7.988,87 € e 340.971,09 €, respetivamente.

Deste modo a Requerente, no procedimento da reclamação graciosa, poderia lançar mão dos meios de prova que entendesse eficazes, nomeadamente, entre outros, as provas documental e testemunhal, previstas nos artigos 362.º e ss. e 392.º e ss, ambos do Código Civil, respetivamente.

Mesmo assim os Serviços de Inspeção Tributária solicitaram ao Requerente todos os elementos necessários à averiguação das condições impostas para o cumprimento do benefício fiscal do RFAI, relativo ao ano de 2017, como consta dos pontos e. e f. da informação da Direção de Finanças de ..., de 09-07-2020 (documento n.º 2).

Refira-se, por último, que a Requerente foi notificada do projeto de decisão da reclamação graciosa para exercer, querendo, o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia, previsto no artigo 60.º da LGT, optando por não o fazer, como consta da página 3 do documento n.º 3 (*Notificada para exercer o direito de audição, a reclamante não usou aquele direito ...*).

Pelo exposto improcede o vício invocado pela Requerente de incumprimento do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material.

Da (i)legalidade da liquidação impugnada -

A Requerente é uma sociedade anónima, com o NIPC..., qualificada como pequena empresa nos termos do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, e Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 06 de maio de 2003, com sede no concelho de Pombal, que se encontra coletada pelo exercício da atividade de “Extração de argilas e caulino”, a que corresponde a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev. 3) n.º 08122 (divisão 8), desde 02-01-2008 e para as atividades secundárias de transportes rodoviários de mercadorias (CAE 049410), desde 28-11-2016 e ainda para atividades de silvicultura e outras atividades florestais (CAE 002100), desde 01-09-2017.

Pelos elementos constante do processo verifica-se que a Requerente dispõe de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade; O seu lucro tributável não foi determinado por métodos indiretos; Não é devedora ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado; e não é considerada 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.

No ano de 2017 adquiriu, pelo preço de 1 314 767,98 €, já incluído das despesas conexas, vinte e dois prédios rústicos que destinou à sua atividade principal de extração de areias, caulinos, argilas, feldspatos e britas do subsolo, identificados na alínea b) do probatório (ponto 3.1). O direito de propriedade dos referidos prédios foi adquirido por contrato de compra e venda formalizado nos termos do artigo 875.º do Código Civil, por escritura pública quanto aos prédios inscritos nas matrizes da freguesia de ... e ..., concelho de Pombal, sob o artigo ... e ..., também do concelho de Pombal, sob os artigos ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., e por documento particular autenticado quanto aos restantes.

No mesmo ano adquiriu diversos bens novos do ativo fixo tangível pelo preço de 81.063,85€, identificados na alínea c) do probatório (ponto 3.1).

Deste modo o investimento efetuado pela Requerente no ano de 2017 ascende ao montante global de 1.395.831,83 €.

Estes investimentos consideram-se aplicações relevantes para a concessão dos benefícios fiscais previstos no Código Fiscal do Investimento (CFI), nomeadamente no âmbito do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI),

Com efeito o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, também designado de Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187/1, de 26 de junho de 2014.

Encontra-se previsto no capítulo III do Código Fiscal do Investimento (CFI) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, nos seus artigos 22.º a 26.º

Passamos a transcrever os preceitos mais relevantes no âmbito do RFAI:

“CAPÍTULO I

Objeto

Artigo 1.º

Objeto

1 - O Código Fiscal do Investimento, doravante designado por Código, estabelece:

- a)
- b) O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI);
- c)
- d)

2 - O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e

108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).

3 -”

“Artigo 2.º

Âmbito objetivo

1 -

2 - Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando 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:

a) Indústria extrativa e indústria transformadora;

b)

c)

d)

e)

f)

g)

h)

3 - Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior” (Portaria n.º 282/2014, de 30-12-2014)

“CAPÍTULO III

Regime fiscal de apoio ao investimento

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 areeiros 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) ...

3 -

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) 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;

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.

7 - ...”

“Artigo 23.º

Benefícios fiscais

1 - Aos sujeitos passivos de IRC previstos no n.º 1 do artigo anterior, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

a) Dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes:

1) No caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º:

i) 25 % das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de (euro) 10 000 000;

ii) 10 % das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de (euro) 10 000 000;

2)

b)

c)

d)

2 - A dedução a que se refere a alínea a) do número anterior é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites:

a)

b) Nos restantes casos, até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.

3 - Quando a dedução referida no número anterior não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC apurada em cada um dos períodos de tributação, no caso de investimentos abrangidos pela alínea a) do número anterior ou com o limite previsto na alínea b) do mesmo número, nos casos aí previstos.

4 -

5 - Os benefícios fiscais previstos nos números anteriores devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º

6 - Caso os investimentos beneficiem de outros auxílios de Estado, o cálculo dos limites referidos no número anterior deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.

7 - Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos ficam sujeitos aos procedimentos especiais de controlo do montante dos auxílios de Estado com finalidade

regional concedidos ao investimento, nos termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pelas áreas das finanças e da economia”.

“Portaria n.º 282/2014

de 30 de dezembro

Artigo 1.º

Enquadramento comunitário

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

Artigo 2.º

Âmbito setorial

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

- a) Indústrias extrativas — divisões 05 a 09;
- b) ...
- c) ...
- d) ...
- e) ...

- f) ...*
- g) ...*
- h) ...*
- i) ...*
- j) ...*
- k) ... “.*

**“Portaria n.º 297/2015
de 21 de setembro**

Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

1 — Para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC.

2 — Para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento:

- a)*
- b)*
- c)*

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.

3 — O período de três ou cinco anos previsto na alínea *c*) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento conta-se a partir da data em que se considera concluído o investimento, tal como definido na alínea *d*) do número anterior”.

Face à legislação transcrita, nomeadamente o n.º 1 e subalínea *i*), alínea *a*) do n.º 2, ambos do artigo 22.º do CFI, podemos concluir que o projeto de investimento relativamente aos prédios rústicos adquiridos (terrenos), no montante de 1 314 767,98 € constituem aplicações relevantes, sendo elegíveis para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do RFAI, uma vez que tais ativos fixos tangíveis têm natureza incremental, constituindo adições aos bens existentes, não representando meras substituições de pedreiras em estado de esgotamento e destinaram-se efetivamente à extração de areias, caulinos, argilas, feldspatos e britas do subsolo, como claramente referido pela testemunha inquirida, depoimento que o tribunal arbitral valora.

Sendo a atividade da Requerente totalmente dependente dos terrenos de que é proprietária bem como dos respetivos equipamentos, o investimento efetuado aumentou a capacidade produtiva da Requerente, permitindo deste modo aumentar as vendas para determinados países, especialmente para a Espanha, pelo que deverá ser considerado investimento inicial, nos termos da alínea *d*), n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e alínea *a*) do parágrafo 49 do artigo 2.º do Regulamento (EU) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (RGIC), que define «Investimento inicial» como: “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” (sublinhado nosso).

A produção em areias e argila teve a seguinte evolução, como consta dos inventários e produção apresentados no quadro 6 da cláusula 81.ª do recurso hierárquico:

	Inventário (TN)		Vendas (TN)		Produção (TN)	
	AREIA	ARGILA	AREIA	ARGILA	AREIA	ARGILA
2016	43.421	96.255	101.599	189.779	111.045	194.124
2017	27.185	87.761	118.876	220.684	102.640	212.190
2018	21.300	77.783	228.907	222.725	223.022	212.747

Donde resulta um aumento da capacidade produtiva do estabelecimento já existente, através da adição de aplicações relevantes.

Consequentemente verificou-se um aumento nas vendas e serviços prestados no ano de 2017 relativamente ao de 2016, de 7.849.387,70 € para 9.848.085,65, cfr. Informação Empresarial Simplificada (IES).

Refira-se que antes da realização dos contratos de compra e venda não estavam reunidas as condições para o reconhecimento dos prédios no ativo fixo tangível da Requerente, face ao disposto no artigo 875.º do Código Civil quanto à observância da forma legal do contrato e à consequência prevista no artigo 220.º do mesmo código pela sua inobservância bem como o previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF 7), independentemente de, anteriormente, terem sido celebrados contratos-promessa de compra e venda, nos termos do artigo 410.º do Código Civil, com ou sem eficácia real de acordo com o disposto no artigo 413.º do mesmo código e ocorrido pagamentos por conta (adiantamentos), a título de sinal ou princípio de pagamento, os quais não conferem direito de propriedade.

Quanto aos bens de equipamento referidos na alínea c) do probatório (ponto 3.1) no valor de 81.063,85 €, é entendimento do tribunal arbitral que os dois semi-reboques e a roçadora, no montante global de 70.108,85 €, constituem aplicações relevantes face à relação direta com os terrenos adquiridos e a atividade da Requerente.

Já quanto aos restantes bens novos (impressora e cobertura de chapa), no montante global de 10.955,00 €, os mesmos não são passíveis de qualificação como «aplicações relevantes» em razão da sua não afetação à exploração da empresa.

Face aos elementos constantes do processo constata-se que a Requerente preenche cumulativamente as condições previstas nas diversas alíneas do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, indispensáveis para beneficiar dos incentivos fiscais no âmbito do RFAI, condições essas que

não foram postas em causa pela AT, exceto a prevista na alínea f) relativa à criação de postos de trabalho.

Com efeito refere esta alínea: “N.º 4 – Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições: (...) 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)”.

Este período de manutenção dos postos de trabalho é de três anos, uma vez que a Requerente é considerada pequena empresa por força do disposto na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.

Face ao referido nas alíneas e) do probatório (ponto 3.1) verifica-se que no ano de 2017 a Requerente, criou cinco novos postos de trabalho, mantendo-os ao seu serviço: D..., condutor manobrador; E..., operador de máquinas para trabalhar outros minerais; F..., operador de máquinas; G..., motorista de veículos pesados de mercadorias; H..., motorista de pesados, cfr. anexo A – Quadro de pessoal (documento n.º 4).

Ainda que se considere ser necessária a criação líquida de postos de trabalho constata-se que a média dos postos de trabalho em 31-12-2016 era de 31,25 e em 31-12-2017 de 33,33, cfr. documento n.º 4.

Deste modo mostra-se verificada a condição exigível na referida alínea f), n.º 4 do artigo 22 do CFI para a Requerente beneficiar dos incentivos fiscais no âmbito do RFAI.

Assim, o investimento realizado pela Requerente no ano de 2017 e elegível para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do RFAI, ascende ao montante global de 1.384.876,83 € (1 314 767,98 € + 70.108,85 €).

Nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CFI, aos sujeitos passivos de IRC previstos no n.º 1 do artigo anterior, ou seja, aos que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, que como a Requerente exerçam atividade na indústria extrativa, o benefício fiscal no âmbito do RFAI consubstancia-se na dedução à coleta do IRC,

apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, da seguinte importância das aplicações relevantes, cfr. alínea a), do n.º 1 do artigo 23.º do CFI:

25 %, relativamente ao investimento realizado até ao montante de (euro) 10 000 000 (redação ao tempo dos factos), no caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º, cfr. subalíneas i) e l) da alínea a), n.º 1 do artigo 23.º do CFI.

Com efeito a alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (ex-artigo 87.º do TCE) refere: “3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno: a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.º, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social”.

Por sua vez a tabela, ao tempo dos factos (ano de 2017), prevista no n.º 1 do artigo 43.º é a seguinte:

NUTS II	NUTS III	LAU 1/LAU 2	Limites máximos aplicáveis aos auxílios ao investimento com finalidade regional
1 — Regiões elegíveis para auxílio nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia			
Norte			25 %
Centro			25 %
Alentejo			25 %
Região Autónoma dos Açores			45 %
Região Autónoma da Madeira			35 %

Deste modo, localizando-se a Requerente na região centro do país e o investimento realizado não ter excedido 15 000 000 €, a percentagem das aplicações relevantes para efeitos da dedução à coleta do IRC é de 25%.

Assim o benefício fiscal (dedução à coleta de IRC) no âmbito do RFAI é de **346.219,21 €** (1.384.876,83 € x 25%), sendo efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, até à concorrência de 50% da

coleta do IRC apurada em cada período de tributação, cfr. alínea b), n.º 2 do artigo 23.º do CFI.

E quando a dedução referida no número anterior não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC com o limite de 50% previsto na referida alínea b), n.º 2 do artigo 23.º, cfr. n.º 3 do mesmo artigo.

Como referido nas alíneas i) e j) do probatório (ponto 3.1), a Requerente, em 20-06-2018, apresentou a declaração de rendimentos do modelo 22 de IRC, identificada com o n.º 1449-C0639-13, relativa ao exercício de 2017, apresentando IRC a pagar, no montante de 5.029,78 €, constante do quadro 10, campo 367.

Porém no quadro 10 (cálculo do imposto), campo 355 (benefícios fiscais) não foi declarado qualquer montante, assim como no Anexo “D” (quadro 07, campos 714 a 716), não refletiu o benefício fiscal relativo ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), previsto na alínea a), n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento.

Em 27-08-2018 a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação de IRC n.º 2018 ... relativo ao ano de 2017 e em 25-01-2019 ao acerto de contas, resultando o valor a reembolsar de 17.904,74 €, correspondente à diferença entre o IRC pago na autoliquidação, no montante de 22.934,51 € e o IRC a pagar, no montante de 5.029,78 €, constante da declaração modelo 22 (quadro 10, campo 367), conforme demonstração de liquidação de IRC. O reembolso foi efetivado em 31-01-2019 através da transferência bancária n.º ... (alínea k) do probatório – ponto 3.1).

Pretendendo refletir o benefício fiscal supra referido no âmbito do RFAI, a Requerente, em 29-10-2019, apresentou a declaração de rendimentos de substituição do modelo 22 de IRC, identificada com o n.º ..., relativa ao mesmo exercício, apresentando IRC a recuperar, no montante de 2.957,09 €, constante do quadro 10, campo 367, cfr. alínea l) do probatório.

No quadro 10 (cálculo do imposto), campo 355 (benefícios fiscais) foi declarado o montante de 7.986,87 €.

No Anexo “D”, quadro 07, destinado ao Regime Fiscal de Apoio do Investimento (RFAI) fez constar nos campos 714 (dotação do período), 715 (dedução do período) e 716 (saldo que

transita para o período seguinte), os montantes de 348 957,96 €, 7 986,87 € e 340 971,09, respetivamente.

Esta declaração não foi liquidada uma vez que, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 122.º do CIRC, a autoliquidação efetuada na primeira declaração, apresentada em 20-06-2018, de que tenha resultado imposto superior ao devido pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal (31-05-2018), pelo que foi extemporânea para o fim que se pretendia.

Assim, considerando que o benefício fiscal (dedução à coleta de IRC) no âmbito do RFAI é de **346.219,21 €**, correspondendo a 25% das aplicações relevantes no montante de **1.384.876,83 €**, por não terem sido considerados os ativos fixos tangíveis no montante de 10.955,00 € (cobertura chapa simples e uma impressora), a dedução do período a inscrever no campo 355 do quadro 10 da declaração modelo 22 e no campo 715 do quadro 07 é de **7.924,19 €**, sendo a liquidação impugnada parcialmente anulada neste montante.

Da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios e suspensão do processo de execução fiscal até à decisão à decisão final a proferir nos autos

De acordo com o n.º 1 do artigo 43.º da LGT «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.»

Porém, não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, já que se trata de autoliquidação, não há lugar a qualquer espécie de juros a favor da Requerente.

Quanto ao pedido de suspensão da execução fiscal não é possível satisfazer tal pedido, simplesmente por inexistência de dívida exequenda, uma vez que do acerto de contas resultou IRC a reembolsar por transferência bancária no montante de 17.904,74 €, já efetuada em 31-01-2019.

**

5 - Decisão

Em face do exposto, decide-se:

a) Julgar improcedentes os vícios invocados pela Requerente de falta de fundamentação na decisão do recurso hierárquico; falta de notificação para o exercício de audição prévia no mesmo procedimento; e incumprimento do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material;

b) Julgar parcialmente procedente, por vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o pedido de anulação da liquidação de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2017, efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em 27-08-2018, e acerto de contas de 25-01-2019, na parte em que desconsiderou os benefícios fiscais no âmbito do RFAI, no montante de 7.924,19 € (objeto mediato do pedido de pronúncia arbitral) bem como o indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020... que teve como objeto o referido ato (objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral);

c) Fixar a dotação do benefício fiscal previsto no RFAI do período de 2017 em 346.219,21 € e o saldo que transita para os períodos de tributação seguintes em 338.295,02 €;

d) Condenar a Requerida no reembolso da importância indevidamente cobrada no montante de 7.924,19 €;

e) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios; e

f) Condenar as Partes nas custas do processo na medida dos respetivos decaimentos, infra calculados.

Valor do Processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) o valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do CPPT. Na alínea a) do seu n.º 1 é referido que “Quando seja impugnada a liquidação, o seu valor será o da importância cuja anulação se pretende”.

A Requerente no pedido de pronúncia arbitral indicou o valor de 17.904,87 €, que corresponde ao valor já reembolsado em 31-01-2019, através de transferência bancária.

Por sua vez a Requerida, como ponto prévio da sua Resposta, refere que “a menção no ppa à importância de €17.904,74, alegadamente respeitando a uma liquidação adicional de IRC é desprovida de qualquer sentido e justificação. (...) O que tem necessariamente reflexo no valor da causa, o que, desde já, de syndica”.

Nos termos do n.º 1 do artigo 306.º do Código de Processo Civil compete ao juiz fixar o valor da causa, sem prejuízo do dever de indicação que impende sobre as partes, cfr. n.º 1 do artigo 296.º do mesmo código.

Assim, fixa-se o valor da causa em 7.986,87 €, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido, como a seguir se demonstra, cfr. n.º 1 do artigo 296.º do Código de Processo Civil.

Com efeito este é o valor dos benefícios fiscais no âmbito do RFAI que a Requerente não refletiu na declaração modelo 22 de IRC do ano de 2017 (quadro 10, campo 355) e no Anexo D (quadro 10, campo 715), apresentada em 20-06-2018.

Mas que acabou por fazer na declaração de rendimentos de substituição do modelo 22 de IRC, apresentada em 29-10-2019.

A primeira declaração foi autoliquidada, resultando da mesma o IRC a pagar no montante de 5.029,78 €, constante do quadro 10, campo 367. E como a Requerente já tinha efetuado pagamentos de tributações autónomas, derrama municipal, pagamentos por conta e retenções na fonte, no montante global de 22.934,51 €, foi efetuado acerto de contas, em 25-01-2019, de onde resultou o valor a reembolsar de 17.904,74 € (22.934,51 € - 5.029,78 €), cfr. documento n.º 1 junto ao ppa.

Na declaração modelo 22 de substituição, apresentada em 29-10-2019, já refletida dos benefícios fiscais do RFAI, no referido montante de 7.986,87 €, a Requerente apurou o IRC a recuperar no montante de 2.957,09 €.

Deste modo o IRC que a Requerente pretende ver restituído corresponde ao montante pago na primeira declaração, acrescido do que seria apurado na declaração de substituição, caso esta fosse liquidável, no montante global de 7.986,87 € (5.029,78 € + 2.957,09 €).

Custas

Nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do citado RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 € (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I, anexa àquele regulamento, a pagar pelas Partes na proporção dos respetivos decaimentos, fixando em 4,77 € (0,78%) a parte a cargo da Requerente e em 607,23 € (99,22%) a parte a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, CAAD, 15 de setembro de 2022.

O Árbitro,

(Rui Ferreira Rodrigues)