

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 300/2022-T

Tema: IRC - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR). Aumento da capacidade de um estabelecimento.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado e Dr. José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 12-07-2022, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... S.A., titular do NIPC ..., com sede social sita na ..., ..., n.º ..., ..., ..., ...-... .. (doravante apenas "Requerente"), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), tendo em vista a anulação dos seguintes actos:

- liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), anos de 2016 e 2017, com os n.ºs, respetivamente, 2021 ... e 2021...;
- as respetivas liquidações de juros compensatórios; e,
- as demonstrações de acerto de contas identificadas sob os documentos n.ºs 2021 ... e 2021

A Requerente pede ainda a restituição à Requerente dos valores já pagos relativos às quantias liquidadas, com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 02-05-2022.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 22-06-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 12-07-2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 20-10-2022, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT em que foi produzida prova testemunhal e por declarações de parte e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

Não há nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente tem por objecto social a fabricação e comercialização de porcelanas e outros produtos afins;
- B) Foi efectuada uma inspecção tributária à Requerente, relativa aos exercícios de 2016 e 2017, tendo por finalidade a «*comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários*» quanto a benefícios;
- C) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

O volume de negócios evidencia um crescimento no biénio 2017-2018, atingindo um máximo de 4,1 milhões de euros em 2018, mas com uma quebra acentuada nos dois anos subsequentes para valores inferiores aos de 2015. O período de 2016 destaca-se por apresentar o mais baixo volume de negócios.

A atividade operacional da A... tem revelado uma evolução positiva acompanhando a evolução do volume de negócios, com valores de EBITDA de aproximadamente 24% e 17% do volume de negócios em 2015 e 2016, aumentando nos dois períodos seguintes para cerca de 23%, e baixando nos períodos de 2019 e 2020 para quase 21%.

O volume de negócios evidencia um crescimento no biénio 2017-2018, atingindo um máximo de 4,1 milhões de euros em 2018, mas com uma quebra acentuada nos dois anos subsequentes para valores inferiores aos de 2015. O período de 2016 destaca-se por apresentar o mais baixo volume de negócios.

A atividade operacional da A... tem revelado uma evolução positiva acompanhando a evolução do volume de negócios, com valores de EBITDA de aproximadamente 24% e 17% do volume de negócios em 2015 e 2016, aumentando nos dois períodos seguintes para cerca de 23%, e baixando nos períodos de 2019 e 2020 para quase 21%.

(...)

Os resultados tributáveis são positivos e acompanham a tendência dos contabilísticos, verificando-se um decréscimo da rentabilidade fiscal nos períodos de 2016, 2019 e 2020.

As deduções à coleta nos períodos de 2015, 2016 e 2017 resultam de benefícios fiscais associados ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), à Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) e ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)

(...)

A A... é uma empresa que se dedica à produção de louça em porcelana doméstica e decorativa, que passam por diferentes processos e fases de produção, conforme de seguida se passam a descrever.

1. Preparação da pasta

Existem dois tipos de pasta:

- Plástica: pasta que é tratada passando pela extrusora, para homogeneização, desarejamento e obtenção de "chouriços" com o diâmetro ajustado à produção da peça subsequente, e*
- Barbotina: pasta que é preparada num agitador de alta rotação onde se adiciona, à pasta recebida, água e desfloculante, procedendo-se ao acerto da densidade e viscosidade.*

2. Conformação

Existem duas vias de conformação:

- *Pasta plástica: para produzir peças de revolução, como por exemplo pratos e pires, os quais são conformados em máquina roller, e*
- *Barbotina: para produzir peças de formatos variados e/ou complexos, como por exemplo talhas, terrinas ovais e cafeteiras, as quais são conformadas por enchimento tradicional, utilizando moldes de gesso. Outras peças podem ser produzidas por enchimento sob-pressão, como por exemplo travessas e azeitoneiras (peças entre-gessos).*

3. Secagem e acabamento

Após a conformação as peças são secas, a cerca de 100°C, para poderem ser facilmente manuseadas.

Posteriormente acabadas para eliminar as imperfeições.

4. Primeira cozedura

De seguida as peças vão a cozer a cerca de 1000°C, obtendo-se as peças chacotadas. Esta cozedura confere às peças as características essenciais para a operação seguinte, principalmente a resistência mecânica e a porosidade.

5. Vidragem

Nesta fase as peças são escolhidas e despoeiradas de modo a estarem conformes para a vidragem, operação realizada por imersão das peças chacotadas em suspensão de vidro.

6. Segunda cozedura

Após vidradas as peças vão novamente cozer, a cerca de 1400°C, obtendo-se as peças em porcelana.

7. Escolha de branco

A porcelana é então selecionada e devidamente acondicionada no armazém de branco

8. Decoração

Pode ser realizada por estampagem manual através da aplicação de decalque, e/ou pode ser filiada, com aplicação de ouro, platina ou tintas, aplicadas manualmente ou por máquina.

9. Cozedura do decorado

Nova "operação de queima" especificamente para a cozedura do decorado, podendo ser realizada a diferentes temperaturas consoante o tipo de produtos que constituem o respetivo decalque/filagem e/ou tipo de características pretendidas:

- 900°C: Onglaze;*
- 1250°C: lnglaze; e*
- 1400°C: Alto-fogo.*

10. Escolha de final

As peças são escolhidas e o produto conforme é embalado em caixas de cartão craft ou gift (consoante as peças).

11. Embalagem e armazenagem

Após a embalagem do produto, este é enviado para o armazém comercial, onde são elaborados os conjuntos, aviadas as encomendas e preparada a expedição.

12. Expedição

Os produtos seguem para os clientes por transportador.

Os mercados da empresa são diversificados, com predominância do extra-comunitário.

Os clientes podem selecionar peças de coleções disponíveis aplicando:

- o logotipo, assinatura ou texto no backstamp (selo na base da peça) incluindo o logotipo A...;
- na parte visível da peça, elementos à escolha como logotipo, assinatura ou texto conjugando com o desenho original da decoração;
- desenhos únicos à escolha. Estes desenhos podem ser enviados pelo cliente ou requisitados à A... .

A A... pode também proceder ao desenvolvimento total de uma nova peça em porcelana, a qual pode ser enviada pelo cliente ou requisitada à empresa.

(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMETICAS

III. 1. EM SEDE DE IRC - IMPOSTO

III.1.1. Períodos de 2016 e 2017

(...)

III.1.1.1. Deduções indevidas à coleta - Regime fiscal de apoio ao investimento

Com a análise efetuada pretendeu-se confirmar a verificação dos pressupostos que legitimam o acesso à DLRR e ao RFAI, no âmbito dos quais o sujeito passivo tem vindo a deduzir à coleta do IRC.

Trata-se de benefícios fiscais automáticos por não dependerem de reconhecimento, mas apenas do cumprimento dos respetivos pressupostos.

Caraterização do RFAI

O RFAI foi criado pelo Orçamento Suplementar para 2009 (artigo 13º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março) sendo, posteriormente, sucessivamente prorrogado pelos Orçamentos do Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro) e para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de

30 de dezembro) vigorando entre 2009 e 2012. Este regime veio a ser incluído no Código Fiscal do Investimento (CFI), pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, e posteriormente revisto pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

O RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, obedecendo ao Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de agosto (entre 2007 e 2013), e ao Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (desde 2014).

Paralelamente o CFI contempla no n.º 2 do seu artigo 1.º que 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, 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 (doravante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).

Veja-se a este respeito o que consta do §31 do preâmbulo do Regulamento (CE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho:

(31) Ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável.

O referido §31 estabelece que estes auxílios, nas regiões que satisfazem as condições previstas no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do Tratado podem ser concedidos para promover:

- a criação de novos estabelecimentos;
- a extensão da capacidade de um estabelecimento existente;
- a diversificação da produção de um estabelecimento ou

- *uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*

O artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho elenca um conjunto de definições, importando realçar os n.ºs 41 e 49, os quais esclarecem o que se entende por Auxílios regionais ao investimento e Investimento inicial. Assim:

41) «Auxílios regionais ao investimento», os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica;

49) «Investimento inicial»,

a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a:

- *criação de um novo estabelecimento;*
- *aumento da capacidade de um estabelecimento existente,*
- *diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou*
- *mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou*

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

Também a Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro determina na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º, que os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do CFI apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, 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.*

Ou seja, do anteriormente exposto, e de acordo com a legislação Europeia e Nacional, conclui-se que o RFAI apenas é aplicável a investimentos Iniciais.

Destaca-se o conceito de investimento inicial pela importância que este conceito tem para efeitos de enquadramento do investimento elegível em termos de RFAI.

Não é enquadrável um qualquer investimento. Um investimento "avulso" de mera substituição ou manutenção da atividade já existente não é enquadrável para efeitos de RFAI. Este tipo de investimento, manutenção ou substituição, é normal e necessário em qualquer atividade transformadora onde ocorre o desgaste pelo uso dos equipamentos. Contudo, este investimento só por si não conduz à expansão e crescimento económico, repõe ou aumenta a capacidade produtiva que já existia.

Um investimento inicial é um investimento novo, não no sentido de adquirido em estado de novo (que também é exigido), mas no sentido de investimento adicional e de expansão em relação ao que já existe, integrado num projeto que promova o crescimento económico e a criação de emprego.

Adicionalmente é exigido às entidades o cumprimento cumulativo de vários requisitos, entre os quais e conforme anteriormente exposto o enquadramento do investimento numa das tipologias referidas, e conforme determina a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, que se efetue investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção.

O mesmo artigo 22.º determina no seu n.º 2 que se consideram 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) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*

E o n.º 4 do mencionado artigo 22.º exige o cumprimento dos seguintes os requisitos, de preenchimento cumulativo, aos sujeitos passivos de IRC para poderem beneficiar do RFAI:

- g) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- h) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- i) 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;

j) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

k) 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;

l) 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).

De acordo com o n.º 2 do artigo 24.º do CFI, o RFAI é cumulável com a DLRR, desde que não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos nos n.ºs 5 e 6 do artigo 23.º do mesmo diploma, limites estes que estão definidos no artigo 43.º do CFI.

O comportamento do sujeito passivo

No período de 2016, o sujeito passivo procedeu a dotação de RFAI no montante de € 60.250,00, o qual foi utilizado nos períodos de 2016 e 2017, via deduções à coleta da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos mesmos anos.

No campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, a A... deduziu à coleta €39.110,49 e €21.139,51, nos períodos de 2016 e 2017, respetivamente, conforme consta dos quadros 74 dos respetivos anexos D (Anexo I), e que se resume de seguida:

2016

REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogado), art.ºs 28.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.º Lei n.º 182/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec.º Leg. Regional n.º 24/2016/M. de 28/06				
Diploma	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período(s) seguinte(s)
742	713	714	60.250,00	715
			39.110,49	716
				21.139,51

2017

REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 25.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec. Lei n.º 16/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Lag. Regional n.º 24/2014, de 29/09)									
074	Diploma	713	Saldo não deduzido no período anterior	714	Dotação do período	715	Dedução do período	716	Saldo que transita para período(s) seguinte(s)
742			21.139,51				21.139,51		
	TOTAL		21.139,51		0,00		21.139,51		0,00

Da análise ao dossier referente ao RFAI de 2016 (Anexo 2), constata-se que os bens de investimento se resumem à aquisição de um forno, conforme se pode ler na página 10 daquele dossier na parte intitulada "INFORMAÇÃO TÉCNICA E OBJETIVOS DOS INVESTIMENTOS A REALIZAR", cujo print se apresenta de seguida.

INFORMAÇÃO TÉCNICA E OBJETIVOS DOS INVESTIMENTOS A REALIZAR

Relativamente aos investimentos a realizar, trata-se da aquisição de um Forno intermitente a gás JET 8m3 capacidade útil, 1 400°C de temperatura máxima e capacidade de atmosfera variável, revestido com fibra cerâmica em módulos, equipado com as respetivas vagonas.

O referido bem foi enquadrado pelo sujeito passivo, como investimento inicial, no âmbito da tipologia "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", prevista na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC.

A A... alegou que com este investimento aumenta a capacidade produtiva em mais de 50%.

Para o efeito identificou 4 fornos e, relativamente a cada um, indicou as suas características, o tipo de cozedura, tipo de atmosfera e temperatura máxima. Concluiu referindo que "a porcelana cozida em atmosfera redutora (cozedura de vidro) representa a maioria da produção de porcelana da A..., com a aquisição de um novo

forno com características para este tipo de cozedura, vamos aumentar a capacidade produtiva instalada de cozedura de vidro em mais 50%, conforme se demonstra no quadro infra."

Tipo de Cozedura	Tipo de Atmosfera	N.º de Fornos		Aumento da Capacidade Produtiva
		A 31/12/2015	Após Investimento	
Chacota	Oxidante	4	4	0%
Vidrado	Redutora	2	3	50%
Vidrado de baixa temperatura	Oxidante	2	3	50%
Decoração	Oxidante	1	1	0%

A este propósito importa ver o documento "DECLARAÇÃO Aumento da Capacidade Produtiva Instalada" (Anexo 2- documento que consta do Dossier do RFAI).

Ora, com os documentos apresentados, o sujeito passivo limita-se a alegar que a maioria da produção de porcelana da A... é cozida em atmosfera redutora (cozedura de vidro) e o novo forno adquirido permite esse tipo de cozedura, em prol de um aumento da capacidade produtiva superior a 50%.

Atendendo aos elementos apresentados e considerando que o sujeito passivo alegou que aquele forno aumenta a capacidade produtiva em mais de 50%, sem fundamentar objetivamente, foi solicitado que justificasse objetivamente o aumento da capacidade produtiva obtida com a aquisição do referido forno (Anexo 3).

Em resposta, o sujeito passivo remeteu diversos documentos (Anexo 4) e, relativamente à justificação subjacente ao enquadramento da aquisição do forno como investimento inicial, em resultado de ser considerado um investimento relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, apresentou um documento que intitulou "Documento Técnico" (Anexo 4).

Naquele documento é elaborado um exemplo teórico relativamente a um único produto, cozedura de prato ladeiro bailei, no entanto a A..., na sua atividade, não se limita a produzir este produto. E ainda assim, aquele exemplo está suportado em pressupostos, nomeadamente a inexistência de quebras ao próprio tipo de produto.

É referido resumidamente pela A... que com a aquisição do novo forno, a A... passou a poder contar com 3 fornos para cozer vidro e, anteriormente à aquisição do mesmo apenas podia contar com 2 fornos para cozer vidro e que a capacidade de produção semanal era de 16.800 pratos (no exemplo teórico apresentado) e com os 3 fornos a capacidade de produção semanal poderá ser de 21.120 pratos.

Por último, a própria A... refere que o exercício acima é puramente académico, porque na prática diária conjugam-se uma série de fatores, como por exemplo, mix de louça e outros ciclos de cozedura, que tornam a equação mais complexa, mas que em nada invalidam que continuemos a ter maior capacidade de produzir vidro (logo cozer mais produtos e aumentar a capacidade produtiva no ponto de estrangulamento do processo - a cozedura do vidro), porque antes tínhamos 2 fornos com condições para cozer vidro e presentemente temos 3 fornos com condições para cozer vidro.

No âmbito da análise efetuada foram ainda solicitados outros elementos e documentos (Anexo 3), a saber:

- *Modelo 32 (mapa de depreciações e amortizações) de 2015, 2016 e 2017;*
- *Modelo 31 (mapa de mais-valias e menos-valias) referente a 2016;*
- *Cópia da fatura FT 2016A23/199 de 23-12-2016 e respetivo registo contabilístico*

Da análise aos referidos documentos foi possível constatar que o sujeito passivo possuía um forno Ceric 1400°C de temperatura que fazia parte do seu ativo fixo tangível (Anexo 4 - mapa depreciações 2015 folha 11 código 0835), o qual veio a alienar e respetivos componentes, em 2016, conforme fatura FT 2016A23/199 de 23-12-2016. Na referida fatura pode ler-se "bens usados e obsoletos", relativamente à descrição do forno vendido.

Portanto, no mesmo dia em que transmite o forno usado adquire um novo, isto é, em 23-12-2016. Mais, a temperatura de ambos os fornos é precisamente a mesma, 1400°C.

Análise ao investimento considerado relevante pelo sujeito passivo para efeitos de enquadramento no RFAI

Da análise ao investimento considerado elegível pelo sujeito passivo (Anexo 2), o qual ascendeu a €241.000,00, a A... determinou uma dotação de RFAI no

montante de €60.250,00, correspondendo à aquisição de um forno intermitente a gás de 8m³, para temperatura máxima de 1400°C.

O sujeito passivo elegeu um único bem, no caso um forno, para efeitos do benefício fiscal associado ao RFAI, contudo este investimento não tem qualquer enquadramento legal, por falta de enquadramento no conceito de investimento inicial, na tipologia de investimento inicial alegada, e consequentemente pelo incumprimento dos requisitos vinculados no n.º 2 do artigo 22.º do CFI, relativamente ao tipo de ativos elegíveis, conforme de seguida se evidencia.

A A... com o objetivo de demonstrar o "aumento da capacidade de um estabelecimento existente" apresentou um exemplo meramente teórico no qual invoca que a aquisição do novo forno (Anexo 4 - Documento Técnico) permitiu aumentar a capacidade de produção, de um único produto.

Refere-se exemplo meramente teórico pois, por um lado é a própria A... que o menciona [ponto 7 do "Documento Técnico" - O exercício acima é puramente académico, porque na prática diária conjugam-se uma serie de /afores, como por exemplo, mix de louça e outros ciclos de cozedura (...)], por outro os elementos apresentados não são objetivos, desde logo porque partem de hipóteses, isto é, em momento algum são apresentados dados reais, mas tão só presunções.

Acresce o facto de que anteriormente, para além dos 2 fornos que se mantém, já existia um forno, que veio a ser alienado precisamente quando foi adquirido o novo, com características semelhantes no que respeita à temperatura (1400°C), portanto substituído por este.

No mesmo sentido, importa ainda mencionar que, numa das deslocações efetuada à empresa, foi realizada uma visita às instalações fabris, a qual foi conduzida pelo contabilista certificado, Dr. B..., e contou com a presença da coordenadora da ação inspetiva, a Dra. C..., tendo-se verificado que os fornos não se encontravam em funcionamento. Ora, mais uma vez fica demonstrado o caráter teórico/académico do exemplo apresentado pelo sujeito passivo no seu Documento Técnico, na medida em que naquele exemplo é assumida uma utilização diária dos fornos, o que nem sempre acontece.

Ainda na mesma visita foi possível observar que o forno adquirido em 2016 se localiza entre outros fornos mais antigos, existindo linhas no piso, com marcas de antiguidade, com o objetivo de as vagonas circularem em direção ao mesmo. A sua localização e as próprias marcas no chão, são indiciadoras de que, anteriormente, ali se encontrava outro forno, e, portanto, o novo forno configura uma mera substituição de ativos.

Também os mapas de depreciações e amortizações, o mapa de mais-valias e menos-valias de 2016 e inequivocamente a fatura FT 2016A23/199 de 23-12-2016 apontam no mesmo sentido: a aquisição do novo forno, configura uma mera substituição de ativos.

Relativamente à condição de criação e manutenção da criação de postos de trabalho conforme determina a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não se identificaram irregularidades.

Conclusões

Conforme anteriormente abordado as aplicações relevantes, para efeitos de RFAI, têm de se enquadrar no âmbito de um projeto de "investimento inicial", conforme impõe a alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Portanto, apenas são elegíveis as aplicações relevantes que respeitem a "investimentos iniciais", considerando-se como tais:

- i) Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;*
- ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;*
- iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou*
- iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente*

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, nos termos do n.º 5 do artigo 22.º do CFI

No âmbito da análise efetuada, importa referir a Informação Vinculativa, Processo n.º 2020 001469 PIV 17279, com despacho de 28 de maio de 2020, da Diretora de Serviços do IRC, segundo a qual, e no essencial, para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de "investimento inicial", não se considerando como aplicação relevante a "aquisição isolada" de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, não sendo elegível como aplicação relevante o investimento na "aquisição de equipamentos de substituição.

É oportuno identificar a decisão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), relativa ao processo n.º 118/2018-T, na qual se concluiu que a aquisição de bens, na sequência de alienação de outros, traduz um mero investimento de substituição e não uma adição, pelo que não são elegíveis, nos termos do CFI.

Importa ainda ter presente os esclarecimentos da Comissão Europeia que se encontra disponível em http://lexeuropa.eu/competition/state_aid/legislation/practical_guide_gber_enpdf, nomeadamente o ponto 26 do Capítulo i - disposições comuns, que se transcreve de seguida:

26. What is meant by "extension of the capacity of an existing establishment"?

Is this to be taken to mean production of a greater volume of all products?

The extension of capacity of an existing establishment means that the existing establishment is put into a situation where it can manufacture more volume of at least one of the products already produced in the establishment, whilst the underlying overall production process is not fundamentally changed.

De acordo com aqueles esclarecimentos, o "aumento de capacidade de um estabelecimento já existente" ("extension of the capacity of an existing establishment") significa que o estabelecimento existente é colocado numa

situação em que pode fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, enquanto o processo de produção global subjacente não é fundamentalmente alterado. Neste caso concreto, a A... limitou-se a apresentar um exemplo teórico, nunca o demonstrando documentalmente.

O forno adquirido em 2016 será certamente mais eficiente do que um outro cuja aquisição (ou eventual entrada em funcionamento) tenha ocorrido em 1988, fruto do lapso de tempo decorrido com a consequente inovação tecnológica subjacente.

Em função dos factos e do enquadramento anteriormente detalhado conclui-se que a aquisição de um forno, mais não foi do que a substituição de um equipamento usado por um novo, que não pode ser qualificado como "investimento inicial", na tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", e, consequentemente não pode ser elegível, nos termos do CFI.

Face ao exposto, não tendo a aquisição do forno enquadramento no âmbito do RFAI, deverão ser eliminadas as deduções à coleta inscritas no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 IRC de 2016 e 2017, assim como deverão ser promovidas as consequentes correções dos respetivos Anexos D daqueles períodos.

III.1.2. Ano de 2015

III.1.2.1. Deduções indevidas à coleta- Dedução por lucros retidos e reinvestidos

Importa tecer algumas considerações relativamente ao benefício fiscal da DLRR, quer no que respeita ao seu enquadramento, quer relativamente ao comportamento do sujeito passivo.

Caraterização da DLRR

O regime de incentivos fiscais da DLRR foi criado em 2014, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014) e foi inicialmente incluído no EBF.

Posteriormente, na sequência de alteração legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de julho com as alterações introduzidas pela Declaração de

Retificação n.º 49/2014, de 1 de dezembro, passou a integrar o novo Código Fiscal do Investimento (CFI), ficando circunscrita aos artigos 27.º a 34.º daquele diploma legal.

Nos termos do artigo 27.º do CFI, a DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do RGIC [Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (desde 2014)].

O referido Regulamento determina no n.º 3 do seu artigo 17.º que a fim de serem considerados custos elegíveis, os investimentos devem incluir:

- a) Um investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos relacionado com:
 - 1) a criação de um novo estabelecimento;*
 - 2) alargamento de um estabelecimento existente;*
 - 3) diversificação da produção de um estabelecimento para novos produtos adicionais ou*
 - 4) mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou**
- b) A aquisição dos ativos pertencentes a um estabelecimento se forem preenchidas as seguintes condições:
 - 1) O estabelecimento que encerrou ou teria encerrado se não tivesse sido adquirido;*
 - 2) os ativos são adquiridos a terceiros não relacionados com o adquirente;*
 - 3) a operação é realizada em condições de mercado.**

Simultaneamente a Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro estabelece que para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do Código Fiscal do Investimento, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um investimento inicial, tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 2º da presente portaria. Assim se consideram os investimentos relacionados com:

- *a criação de um novo estabelecimento;*
- *aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;*
- *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.*

Trata-se de um regime de incentivos fiscais ao investimento, e de acordo com o artigo 28.º do CFI podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- a. Sejam micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003;*
- b. Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- c. O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- d. Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.*

Os sujeitos passivos podem deduzir à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10 % dos lucros retidos que sejam reinvestidos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, tal como definidos no artigo 30.º, no prazo de dois anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos, em conformidade com o estipulado no artigo 29.º do CFI.

A dedução é feita nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, e tem como limite 25 % da coleta do IRC e o montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de € 5.000 000,00.

De acordo com o n.º 1 do artigo 32.º do CFI, os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos.

O artigo 30.º determina no seu n.º 1 que se consideram aplicações relevantes os ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

- a) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em projetos de indústria extrativa;*
- b) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;*
- c) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo;*
- d) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
- e) Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.*

Análise do investimento relevante considerado pelo sujeito passivo para efeitos de enquadramento da DLRR

Em 2015 o sujeito passivo deduziu à coleta no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22, o montante de € 24.000,00, os quais respeitam à DLRR, de acordo com o anexo D da referida declaração (Anexo 1).

075	OUTRAS DEDUÇÕES À COLETA	
	Normativo legal	Dedução efetuada
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2/2009/M, de 22/1)	717	0,00
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma dos Açores (art.º 6.º do Dec. Leg. Regional n.º 2/99/A, de 20/1)	726	0,00
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º, n.º 6 e 36.º, n.º 5 do EBF)	718	0,00
Sociedades de capital de risco e investidores de capital de risco (art.º 32.º-A, n.º 4 do EBF)	719	0,00
Dedução por lucros retidos e reinvestidos pelas PME (art.º 27.º a 34.º do CFI)	727	24.000,00
Dedução de 50% à coleta pelas entidades licenciadas para operar na Zona Franca Industrial da Madeira (art.º 36.º-A, n.º 6 do EBF)	728	0,00
	720	0,00
TOTAL DAS DEDUÇÕES (703+707+711+715+724+717+726+718+719+727+728+720)	721	29.039,83

Em 22 de março de 2016, foi deliberado proceder à constituição de uma reserva especial - DLRR no montante de € 240.000,00 (Ata n.º 28). Ascendendo o valor das reservas constituídas em contas de capital próprio a € 240.000,00, relativas aos resultados retidos de 2015, será este o montante que tem de ser reinvestido.

Importava, pois, aferir a concretização do investimento por parte da A..., o qual deveria abranger o montante dos lucros retidos, isto é, €240.000,00.

Existe um prazo de dois anos, contados a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos, conforme n.º 1 do artigo 29.º do CFI, para concretizar o reinvestimento em aplicações relevantes.

Nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI, a não concretização da totalidade do investimento implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, o qual é adicionado ao montante de imposto a pagar relativo ao último período de tributação elegível para o reinvestimento, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.

O último período de tributação elegível para o reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015 é o período de 2017, nos termos da redação do n.º 1 do artigo 29.º do CFI (anterior à Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro), pelo que, relativamente à DLRR de 2015, deverá ter-se em consideração o investimento realizado pela A...no prazo de dois anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos, portanto nos períodos de 2016 e 2017.

Abordagem ao procedimento do sujeito passivo vs enquadramento fiscal

Tendo presente o enquadramento legal bem como o comportamento da A... antes descrito, procedeu-se à análise da dedução à coleta do IRC da DLRR, importando analisar o investimento.

O dossier da DLRR de 2015 apresentado revela que o investimento é comum ao considerado elegível para efeitos de RFAI em 2016 (Anexo 5) e resume-se à aquisição de um forno, conforme se pode ler na página 10 do dossier da DLRR de

2015 apresentado pelo sujeito passivo (Anexo 5) na parte intitulada "INFORMAÇÃO TÉCNICA E OBJETIVOS DOS INVESTIMENTOS A REALIZAR", cujo print se apresenta de seguida.

INFORMAÇÃO TÉCNICA E OBJETIVOS DOS INVESTIMENTOS A REALIZAR

Relativamente aos investimentos a realizar, trata-se da aquisição de um Forno intermitente a gás JET 8m3 capacidade útil, 1 400°C de temperatura máxima e capacidade de atmosfera variável, revestido com fibra cerâmica em módulos, equipado com as respetivas vagonas.

O sujeito passivo enquadrou o referido bem como investimento inicial no âmbito da tipologia "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", prevista na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, alegando que com este investimento aumenta a capacidade produtiva instalada em mais de 50%.

A justificação apresentada, igual à que consta do Dossier do RFAI, consiste numa exposição relativamente aos 4 fornos que a A... possui, com as especificidades de cada um, o tipo de cozedura, tipo de atmosfera e a temperatura máxima.

Nessa exposição (Anexo 5 - "DECLARAÇÃO Aumento da Capacidade Produtiva Instalada") refere que "a porcelana cozida em atmosfera redutora (cozedura de vidro) representa a maioria da produção de porcelana da A..., com a aquisição de um novo forno com características para este tipo de cozedura, vamos aumentar a capacidade produtiva instalada de cozedura de vidro em mais 50%, conforme se demonstra no quadro infra."

Tipo de Cozedura	Tipo de Atmosfera	N.º de Fornos		Aumento da Capacidade Produtiva
		A 31/12/2015	Após Investimento	
Chacota	Oxidante	4	4	0%
Vidrado	Redutora	2	3	50%
Vidrado de baixa temperatura	Oxidante	2	3	50%
Decoração	Oxidante	1	1	0%

Conforme abordado no ponto anterior, o sujeito passivo apresentou ainda, na sequência da nossa solicitação, e com o objetivo de demonstrar o Aumento da Capacidade Produtiva, obtida com a aquisição do novo forno, um documento complementar com um exemplo relativamente a um determinado produto, cozedura de prato ladeiro ballet, mediante determinados pressupostos, desde a

inexistência de quebras ao próprio tipo de produto, na medida em que a A... não se limita a produzir pratos, muito menos prato ladeiro ballet. (Anexo 4 - "Documento Técnico").

É referido, resumidamente, que com a aquisição do novo forno, a A... passou a poder contar com 3 fornos para cozer vidro e, anteriormente à aquisição do mesmo apenas podia contar com 2 fornos para cozer vidro e que a capacidade de produção semanal era de 16.800 pratos (no exemplo teórico apresentado) e com os 3 fornos a capacidade de produção semanal poderá ser de 21.120 pratos.

Portanto o documento, ao contrário do que o sujeito passivo invoca, não constitui um exemplo prático, mas antes uma situação que em abstrato poderia acontecer, na medida em que não traduz em números concretos o impacto que a aquisição do novo forno teve na capacidade produtiva da empresa.

Reitera-se o caráter teórico do exemplo, desde logo porque assim o classifica o sujeito passivo quando refere O exercício acima é puramente académico, porque na prática diária conjugam-se uma série de fatores, como por exemplo, mix de louça e outros ciclos de cozedura, que tomam a equação mais complexa (...) mas também porque está assente em diversos pressupostos o que demonstra o seu caráter hipotético e incerto.

Conforme detalhado no ponto anterior (III.1.1.1) foi identificada a alienação de um forno, na mesma data da aquisição do novo, com características semelhantes relativamente à temperatura (1440°C), portanto substituído por este.

Importa ainda repetir a visita às instalações fabris, a qual foi conduzida pelo contabilista certificado, Dr. B..., e que contou com a presença da coordenadora da ação inspetiva, a Sra. C..., na qual se verificou que os fornos não se encontravam em funcionamento, ficando evidente o caráter teórico/académico do exemplo apresentado pelo sujeito passivo no seu Documento Técnico, uma vez que naquele exemplo é assumida uma utilização diária dos fornos, o que nem sempre se verifica.

Ainda na mesma visita foi possível observar que o forno adquirido em 2016 se localiza entre outros fornos mais antigos, existindo linhas no piso, com marcas de

antiguidade, com o objetivo de as vagonas circularem em direção ao mesmo. A sua localização e as próprias marcas no chão, são indiciadoras de que, anteriormente, ali se encontrava outro forno, e, portanto, o novo forno configura uma mera substituição de ativos.

Também os mapas de depreciações e amortizações, o mapa de mais-valias e menos-valias de 2016 e inequivocamente a fatura FT 2016A23/199 de 23-12-2016 apontam no mesmo sentido: a aquisição do novo forno, configura uma mera substituição de ativos.

Sob pena de constituir repetição, importa recordar o esclarecimento que se encontra disponível em http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/practical_guide_gber_en.pdf, prestado pela Comissão Europeia, nomeadamente o ponto 26 do Capítulo i - disposições comuns, que se transcreve de seguida:

26. What is meant by "extension of the capacity of an existing establishment"?

Is this to be taken to mean production of a greater volume of all products?

The extension of capacity of an existing establishment means that the existing establishment is put into a situation where it can manufacture more volume of at least one of the products already produced in the (...)

A Comissão Europeia esclarece alguma da terminologia usada no RGIC, prescrevendo que o "aumento de capacidade de um estabelecimento já existente" ("extension of the capacity of an existing establishment") significa que o estabelecimento existente é colocado numa situação em que pode fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, enquanto o processo de produção global subjacente não é fundamentalmente alterado.

Todo o investimento em ativos fixos tangíveis foi considerado elegível para efeitos de RFAI e DLRR, no caso um único forno. No entanto, não se reconhece qualquer enquadramento legal, por via da sua exclusão do conceito de investimento inicial

na tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente" referida pelo sujeito passivo e também pelo não cumprimento dos requisitos previstos, no n.º 1 do artigo 30.º do CFI, quanto ao tipo de ativos elegíveis.

O sujeito passivo investiu na aquisição de um forno, contudo, este investimento não se enquadra no conceito de investimento inicial por em nada contribuir para o alegado fim subjacente à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente".

Mais, o sujeito passivo procedeu à substituição de um forno, repõe ou aumenta a capacidade instalada anterior, e, é inquestionável que a troca de um forno adquirido em 2016 comparativamente com outro, cuja aquisição (ou eventual entrada em funcionamento) tenha ocorrido em 1988, com características idênticas, será certamente mais eficiente, mas não deixa por isso de ser um ativo de substituição.

a) Conclusões

Efetivamente trata-se de uma aquisição cujo objetivo não está associado ao "aumento da capacidade de produção", no sentido de expansão da atividade, mas sim à necessidade de substituir um bem usado e obsoleto, conforme inclusivamente se pode ler na própria fatura de alienação forno usado (Anexo 4 - FT 2016A23/199 de 23-12-2016).

O forno adquirido em 2016 não é elegível para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015, por não ser considerado "investimento inicial" na tipologia de "aumento de capacidade de produção", por falta de enquadramento nos termos do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e do n.º 3 do artigo 17.º do RGIC e por exclusão nos termos do artigo 30.º CFI.

Por fim importa repetir que nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI, a não concretização da totalidade do investimento nos termos previstos no artigo 30.º até ao termo do prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 29º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte

correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.

Ora, o imposto que deixou de ser liquidado em 2015, na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, que deve ser adicionado ao montante de imposto a pagar relativo ao último período de tributação elegível para o reinvestimento (2017) ascende € 24.000,00.

Assim, nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI, por se tratar IRC de períodos anteriores, o sujeito passivo deve inscrever o montante de € 24.000,00 no campo 363 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2017.

III.1.2.2. Correção aos juros compensatórios

Atendendo a que o investimento não se concretizou nos termos previstos no artigo 30.º do CFI até ao termo do prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 29.º do mesmo diploma, para além da devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, o sujeito passivo deve apurar os correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.

Os juros compensatórios contam-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração ou do dia imediato ao termo do prazo de pagamento até ao termo do prazo para a entrega da declaração de rendimentos ou da sua autoliquidação, se anterior, conforme o artigo 102.º, n.º 3 do Código do IRC e artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

A taxa dos juros compensatórios corresponde à taxa dos juros legais prevista no n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil em vigor à data em que se tiver iniciado o retardamento da liquidação ou do pagamento do IRC, conforme o n.º 10 do artigo 35.º da LGT. Atualmente a taxa de juros legais é de 4 por cento/ano, conforme a Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

No caso em concreto, à taxa de quatro por cento acrescem-se 15 pontos percentuais, perfazendo uma taxa anual de 19 por cento.

A fórmula para cálculo dos juros compensatórios é:

$\text{imposto} \times \text{taxa de juros compensatórios} \times \text{n}^\circ \text{ dias} / 365$.

O número de dias é determinado desde o termo do prazo para a apresentação da declaração de 2015 (declaração do período da dedução) até ao termo do prazo para a entrega da declaração de rendimentos do período (2017), que corresponde à declaração do último período elegível para reinvestimento (2017).

Importa considerar que o sujeito passivo submeteu a sua declaração de rendimentos modelo 22 do período 2017 em 30-10-2018.

Imposto não liquidado em 2015 (a)	24.000,00
Taxa de juro majorada (b)	19%
N.º de dias em falta (c) = (e)-(d)	760
Primeiro dia seguinte ao termo do prazo para a apresentação da declaração modelo 22 de 2015	01-06-2016
Data limite para apresentação da declaração modelo 22 de 2017 (30-06-2018) (*)	30-06-2018
Juros compensatórios em falta (f)=(a)x(b)x[(c)/365]	9.494,79
(*) Conforme Despacho n.º 132/2018 XXI	

A semelhança do imposto, também os juros compensatórios, majorados em 15 pontos percentuais, no montante de €9.494,79, devem ser inscritos nos campos 366 do quadro 10 e 366-B do quadro 10-A, da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2017.

- D) A Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição sobre o projecto de RIT, mas não o exerceu;
- E) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações adicionais de IRC/2016 e IRC/2017, com os n.ºs, respetivamente, 2021 ... e 2021..., sendo a primeira datada de 10-2-2021 e a segunda de 14-12-2021, com as respetivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2021... e 2021 ... e 2021 ..., ainda, as demonstrações de acerto de contas identificadas sob os documentos n.ºs 2021 ... e 2021 ..., com os valores a pagar, respetivamente, de € 45.852,28 (quarenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e dois euros e vinte e oito cêntimos) e

- de € 60.718,68 (sessenta mil, setecentos e dezoito euros e sessenta e oito cêntimos), totalizando ambas o valor a pagar de € 106.570,96 (cento e seis mil, quinhentos e setenta euros e noventa e seis cêntimos) (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- F) A Requerente produz para encomendas e não para criação de stocks (depoimento de B... e declarações de D...);
 - G) Depois da aquisição do forno referido no RIT, a Requerente contratou mais de 50 pessoas e o número de peças de porcelana produzidas aumentou bem como o respectivo volume de vendas, com excepção no ano de 2020 (depoimento de B... e declarações de D...);
 - H) O forno antigo tinha de registo efetuado de há mais de 35 anos, vinha de anterior empresa e ficou registado na contabilidade com a designação que tinha anteriormente (depoimento de B... e declarações de D...);
 - I) Nesse tempo em que foi efectuado o registo não havia o rigor que há hoje na descrição contabilística (depoimento de B...);
 - J) O forno antigo foi desmantelado e foi abatido na contabilidade com a designação que tinha na contabilidade (depoimento de B...);
 - K) Dos fornos que a Requerente tinha antes da aquisição do novo só dois podiam ser utilizados para cozer vidro, por poderem atingir a temperatura de 1.400° C que é necessária (declarações de D...);
 - L) O forno vendido permitia cozer chacota a 1000° C mas não permitia cozer vidro a 1400° C, por não ter as características para tal e nunca cozeu vidro (declarações de D...);
 - M) O forno antigo só tinha dois queimadores ao contrário do novo que tem quatro (declarações de D...);
 - N) Os fornos para cozer vidro têm de ter, pelo menos, três queimadores para haver uma repartição homogénea do calor (declarações de D...);
 - O) Uma carga de chacota dá para 3 cargas de vidro (declarações de D...);
 - P) A instalação dos fornos tem uma infraestrutura com carris e, desactivado um forno, o novo vai ocupar o espaço do velho (declarações de D...);

- Q) O novo forno aumentou a capacidade da Requerente, por ter ficado com três fornos para cozer vidro em vez de dois (declarações de D...);
- R) A aquisição do forno em 2016 foi feita pelo valor de € 241.000,00 (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- S) Um forno dura várias dezenas de anos (declarações de D...);
- T) O forno vendido estava a funcionar (declarações de D...);
- U) O preço da venda foi € 1.000,00, um valor simbólico, encarregando-se o comprador da desmontagem (declarações de D... e documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- V) Em 20-01-2022, a Requerente pagou as quantias liquidadas (documentos n.ºs 17 e 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- W) Durante o processo inspectivo a Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira o documento técnico que consta do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- X) Durante o processo inspectivo a Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira os dossiers fiscais relativos aos anos de 2015 e 2016 com explicações sobre o acesso aos benefícios fiscais do RFAI e DLRR (documentos n.ºs 12 e 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- Y) Em 30-04-2022, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Não se provou que o forno vendido pela Requerente tivesse características que permitissem a sua utilização para cozer vidro, o que sucede com o que foi adquirido em 2016.

Na verdade, se é certo que a designação que na contabilidade da Requerente era dada ao forno vendido aponta no sentido de poder ser utilizado para efectuar cozedura a 1.400° C,

necessária para o vidro, foi afirmado pelo contabilista certificado da Requerente que essa designação vinha da anterior empresa a quem foi adquirido, há mais de 35 anos, e que, ao tempo em que lhe foi dada, não havia grande rigor contabilístico.

Nestas condições, afigura-se ser grande a fragilidade da prova, com base na contabilidade da Requerente, de que o forno tinha capacidade de cozer à temperatura de 1.400°C, pois em última análise, assenta na hipotética correcção dos elementos contabilísticos da anterior empresa a quem a Requerente adquiriu o forno há mais de 35 anos, empresa sobre quem nada mais foi apurado, designadamente se dispunha de contabilidade «*organizada segundo a lei comercial ou fiscal*», o que era requisito da presunção de veracidade tanto à face do Código de Processo Tributário de 1991 (artigo 78.º), como da LGT (artigo 75.º, n.º1), e que nem existia em 1988 quando a Requerente adquiriu o forno.

Por outro lado, apontando no sentido contrário a essa possibilidade de o forno ter capacidade para cozer a 1.400°C, o administrador da Requerente garantiu que esse antigo forno nunca foi utilizado pela Requerente para cozer vidro nem tinha características para tal por não dispor do número de queimadores necessários para obter uma cozedura homogénea.

Neste contexto, afigura-se ao Tribunal Arbitral que os únicos elementos de prova que poderiam justificar uma conclusão no sentido de o forno vendido poder ser utilizado para cozer vidro, que são as referências a 1.400°C que existem na contabilidade da Requerente, são insuficientes, pois há dúvidas mesmo sobre a correcção desses elementos contabilísticos.

Por outro lado, afigura-se ao Tribunal Arbitral que, tendo-se provado que os fornos do tipo dos referidos duram várias dezenas de anos e estando o que foi vendido em condições de funcionamento, será a acrescida possibilidade de ser utilizado para cozer vidro que o novo forno tem, que pode explicar, em termos de razoabilidade e à face das regras da experiência que os Árbitros devem utilizar na apreciação da prova [nos termos do artigo 16.º, alínea e), do RJAT], que a Requerente tenha feito uma despesa de € 240.000,00 com esta aquisição (o forno antigo foi vendido por € 1.000,00 e o novo foi adquirido pelo € 241.000,00).

Por isso, a prova produzida aponta no sentido de ser a possibilidade de cozer vidro com o novo forno, que não existia quanto ao anterior, que terá motivado a Requerente a realizar essa despesa.

2.2.2. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo, bem como, nos pontos indicados, com base nos depoimento de B... e declarações de D... .

A testemunha B... é contabilista certificado da Requerente desde 2014 a acompanhou a inspecção tributária.

O declarante D... é administrador da Requerente desde 1993 e trabalha na Requerente desde a década de 80 do século passado, tendo evidenciado profundos conhecimentos técnicos sobre a produção de porcelana.

Tanto a testemunha como o declarante aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados.

Da prova produzida na reunião resulta que, para um forno poder ser utilizado para cozer vidro, é necessário que atinja a temperatura de 1.400° C e disponha de pelo menos três queimadores para haver uma repartição homogénea do calor, o que não sucedia com o que foi vendido, pois só dispunha de dois queimadores e sucede com o que foi adquirido em 2016.

Os factos de a actividade operacional da Requerente e o seu volume de negócios terem aumentado nos anos de 2017 e 2018, como foi referido pela testemunha e declarante e é referido pela Autoridade Tributária e Aduaneira na página 6 do RIT, e de a Requerente ter contratado mais de 50 trabalhadores corroboram a conclusão de que houve criação de condições materiais que permitiram esse aumento, designadamente a nível da capacidade de produção instalada.

3. Matéria de direito

Numa inspecção à Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções à matéria tributável de IRC dos anos de 2016 e 2017, relativas aos benefícios fiscais relativos ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e à Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR).

Em ambos os casos, os benefícios fiscais e as correcções estão relacionados com um forno adquirido pela Requerente em 2016.

3.1. Correcção relativa ao RFAI

Relativamente ao RFAI, a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou as respectivas deduções, por entender, em suma, que

- do artigo 2.º, alíneas 41) e 49), do Regulamento (CE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho, e do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, conclui-se que o RFAI apenas é aplicável a *«investimentos Iniciais»* tal como são aí definidos;
- um investimento "avulso" de mera substituição ou manutenção da actividade já existente não é enquadrável para efeitos de RFAI;
- um investimento inicial é um investimento novo, não no sentido de adquirido em estado de novo (que também é exigido), mas no sentido de investimento adicional e de expansão em relação ao que já existe, integrado num projeto que promova o crescimento económico e a criação de emprego;
- a Requerente enquadrou no RFAI a aquisição de um forno, que considerou como investimento inicial, no âmbito da tipologia *"aumento da capacidade de um estabelecimento existente"*, prevista na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, por entender que com essa aquisição aumentou a capacidade produtiva instalada de cozedura de vidro em mais 50%, pois com a aquisição do novo forno, a A... passou a poder contar com 3 fornos para cozer vidro e, anteriormente à aquisição do mesmo apenas podia contar com 2 fornos;
- ocorre aumento da capacidade de um estabelecimento existente, quando este *«é colocado numa situação em que pode fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento»*;
- a Requerente no mesmo dia em que adquiriu o forno, vendeu outro que atingia a temperatura de 1400º C, idêntica à que atinge o adquirido em 2016;
- o novo forno foi colocado no local onde estava o anterior;

-
- «o forno adquirido em 2016 será certamente mais eficiente do que um outro cuja aquisição (ou eventual entrada em funcionamento) tenha ocorrido em 1988, fruto do lapso de tempo decorrido com a consequente inovação tecnológica subjacente»;
 - «em função dos factos e do enquadramento anteriormente detalhado conclui-se que a aquisição de um forno, mais não foi do que a substituição de um equipamento usado por um novo, que não pode ser qualificado como "investimento inicial", na tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", e, consequentemente não pode ser elegível, nos termos do CFI».

3.2. Correção relativa a DLRR

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções, com os seguintes fundamentos, em suma:

- «o investimento é comum ao considerado elegível para efeitos de RFAI em 2016 (Anexo 5) e resume-se à aquisição de um forno»;
- «o sujeito passivo enquadrou o referido bem como investimento inicial no âmbito da tipologia "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", prevista na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, alegando que com este investimento aumenta a capacidade produtiva instalada em mais de 50%» e referindo que, «com a aquisição do novo forno, a A... passou a poder contar com 3 fornos para cozer vidro e, anteriormente à aquisição do mesmo apenas podia contar com 2 fornos para cozer vidro»;
- «não se reconhece qualquer enquadramento legal, por via da sua exclusão do conceito de investimento inicial na tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente" referida pelo sujeito passivo e também pelo não cumprimento dos requisitos previstos, no n.º 1 do artigo 30.º do CFI, quanto ao tipo de ativos elegíveis»;

-
- «este investimento não se enquadra no conceito de investimento inicial por em nada contribuir para o alegado fim subjacente à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente"»;
 - «o sujeito passivo procedeu à substituição de um forno, repõe ou aumenta a capacidade instalada anterior, e, é inquestionável que a troca de um forno adquirido em 2016 comparativamente com outro, cuja aquisição (ou eventual entrada em funcionamento) tenha ocorrido em 1988, com características idênticas, será certamente mais eficiente, mas não deixa por isso de ser um ativo de substituição»;
 - «trata-se de uma aquisição cujo objetivo não está associado ao "aumento da capacidade de produção", no sentido de expansão da atividade, mas sim à necessidade de substituir um bem usado e obsoleto, conforme inclusivamente se pode ler na própria fatura de alienação forno usado»;
 - «o forno adquirido em 2016 não é elegível para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015, por não ser considerado "investimento inicial" na tipologia de "aumento de capacidade de produção", por falta de enquadramento nos termos do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e do n.º 3 do artigo 17.º do RGIC e por exclusão nos termos do artigo 30.º CFI».

3.3. Posições da Partes

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- o benefício fiscal do RFAI é cumulável com a DLRR, desde que não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis nos n. 5 e 6 do artigo 23.º do CFI;
- o estabelecimento das regras de concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interno integra a reserva de competência exclusiva da União Europeia, nos termos do artigo 3.º, n.1, alínea b) do TFUE;

- o RFAI e a Portaria n.º 297/2015 são instrumentos de execução e de densificação do quadro normativo contido no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 e nos artigos 107.º a 109.º do TFUE;
- «o *Direito Comunitário prevalece sobre o Direito Interno Português e é diretamente aplicável em território nacional*»;
- «*Os SIT incorrem em erro, porquanto não existiu qualquer substituição de fornos, já que o forno alienado pela Requerente era um ativo obsoleto, equipado apenas por um sistema de queima com 4 queimadores, pelo que só permitia cozer chacota, enquanto o forno novo adquirido, constituído por 6 queimadores, permite realizar ambos os tipos de cozeduras (chacota e vidro) necessárias à indústria da porcelana*»;
- «*tratou-se de um investimento incremental e não apenas a manutenção de um status quo, visando, com isso, colocar em prática uma estratégia global de ultrapassar o problema do estrangulamento do processo de fabrico da Requerente situado precisamente na fase do vidro*»;
- «*o forno alienado pela Requerente só cozia chacota, mas o forno novo adquirido coze quer chacota, quer vidro, o que é demonstrativo da sua elegibilidade como "investimento novo" para efeitos do RFAI e da DLRR*»;
- «*não é pelo facto do bem adquirido ser fisicamente colocado no sítio onde um outro anterior existiu que isso, por si só, o torna um "bem de substituição"*»;
- «*tratou-se, assim, e ao contrário da tese adotada pelos SIT da Direção de Finanças de..., de um investimento de expansão em relação ao que já existia, integrado num projeto global de promoção do crescimento económico e de criação de emprego*»;
- «*aliás, quanto à criação de emprego, os SIT da Direção de Finanças de ... reconhecem expressamente o preenchimento das condições legais aplicáveis*»;
- «*o documento técnico apresentado pela Requerente não foi mais do que uma exemplificação que visou, com toda a boa-fé, explicar o aumento da capacidade produtiva do seu estabelecimento*»;

-
- *«a Requerente não produz apenas "pratos", mas o exemplo que deu foi só com este tipo de peças, e apenas o fez por mera simplificação de exposição, de modo que não restassem quaisquer dúvidas do aumento de capacidade do seu estabelecimento»;*
 - *os valores dos inventários e das vendas, o número de recursos humanos e os resultados líquidos foram superiores aos de 2016, em todos os anos posteriores;*
 - *para além de erro sobre os pressupostos de facto as correcções enfermam de erro sobre os pressupostos de direito;*
 - *«o Legislador Comunitário não efetua qualquer referência ou especificação, na definição que adota, da obrigação de o investimento consubstanciar-se em investimento realizado pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível, tal como defendem os SIT da Direção de Finanças de ...»;*
 - *«tal exigência de diversificação em termos do investimento efetuado não consta do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, devendo-se, antes, interpretar a definição constante do artigo 2.º, n.º 49, deste Regulamento, no sentido de que todos os ativos corpóreos (no que ao caso aqui interessa) estarão aptos a integrar o conceito de "investimento inicial";*
 - *«não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o «investimento de substituição», «desde que estejam relacionados com «aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente»;*
 - *o que releva como requisito é o aumento potencial de não o aumento efectivo da capacidade produtiva, é "aumento da capacidade" e não "aumento da produção";*
 - *«os SIT da Direção de Finanças de ... inobservaram diversos princípios que deveriam reger a sua atuação administrativa, como sejam, os princípios do inquisitório e da verdade material, bem como do ónus da prova, tais como previstos no normativo tributário (vd. artigos 55.º, 58.º e 74.º, n.º 1, todos da LGT)»;*
 - *«presumem 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 ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal (cf. artigo 75.º, n.º 1, da LGT)»;

- subsidiariamente, «o prazo de caducidade para a notificação válida da respetiva liquidação terminaria a 31 de dezembro de 2020»;
- «o artigo 46.º, n.2, alínea c), da LGT é inconstitucional por violação dos limites conferidos pela Lei de Autorização Legislativa que esteve na base da LGT (i.e., a Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, que autorizou o Governo a publicar uma lei geral tributária donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e uma definição mais precisa dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes)»;
- na autorização legislativa não «se previu a aplicabilidade de uma suspensão na contagem do prazo de caducidade quando estivessemos perante "benefícios fiscais condicionados", mas apenas quando fossem benefícios fiscais contratuais, o que não é o caso do RFAI e da DLRR»;
- o RIT enferma de falta de fundamentação, por contradição e de obscuridade.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária, dizendo ainda, em suma o seguinte:

- o RFAI um benefício fiscal automático (não dependente de reconhecimento), é despoletado pela declaração do Requerente, em que invoca o seu direito ao mesmo, pelo que o ónus de provar o direito a usufruir deste benefício fiscal é, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT), do sujeito passivo, e passa pelo cumprimento das obrigações previstas no RFAI e na prestação dos esclarecimentos que a inspeção venha a considerar necessários face à análise;
- o cumprimento das obrigações acessórias também assume especial relevância, designadamente as previstas no artigo 25.º do CFI e o estipulado no artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/09, assumindo especial importância a alínea a) do n.º 1 desse artigo;

- por isso, deve o Requerente incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC a descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objectivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respectivo enquadramento numa das tipologias previstas no Regime;
- a Requerente alega factos que servem de fundamento e que substancialmente configuram a alegada posição jurídica de que se arroga, sem que o prove e é sobre ela que recai o ónus da prova;
- o conceito de investimento inicial surge habitualmente associado ao início de um negócio ou de uma atividade, englobando os recursos necessários para começar as operações;
- o eventual aumento da capacidade da empresa que também provém do “normal” investimento contínuo em activos, quer substituindo os obsoletos, quer complementando os que existem, não pode caber na definição de investimento inicial, porque os apoios que daí poderiam advir seriam claramente incompatíveis com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE);
- investimento inicial é precisamente o oposto de investimento de manutenção;
- enquanto que o investimento de manutenção se destina a reparar, conservar, substituir, atualizar, tornar mais eficiente, aumentar a produtividade (...) dos activos existentes, sob pena de eliminação do mercado, um investimento inicial é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, exigindo um conjunto suficiente de ativos que, de forma funcionalmente integrada e interrelacionada (entre si e não diretamente com a estrutura produtiva pré-existente), permita uma efetiva e significativa expansão da capacidade instalada, isto é, permita um “salto produtivo” que coloque a entidade num nível superior (redimensionamento ou extensão da instalação produtiva);
- a realização de um investimento inicial de aumento ou expansão da capacidade instalada, não dispensa o investimento corrente na manutenção da capacidade pré-existente, sendo que, apenas o primeiro é elegível para efeitos do RFAI, impondo-se, por tal motivo a devida separação;

-
- não é possível manter uma instalação industrial desta natureza em funcionamento, sujeita a um intenso desgaste e à obsolescência tecnológica, sem efectuar investimentos constantes e por montantes significativos na sua manutenção, para além de outros, relacionados com a eficiência dos processos de produção existentes, por exemplo, através da introdução de novas tecnologias com o objectivo específico de melhoria da produtividade do trabalho ou da redução dos custos industriais ou de distribuição, investimentos para economizar matérias-primas, energia ou mão-de-obra, investimentos que se destinem à melhoria das condições de trabalho e proteção do ambiente, muitas vezes impostos pela legislação em vigor, etc.;
 - todavia, estes investimentos não têm enquadramento no conceito de aumento da capacidade contributiva;
 - os investimentos em activos isolados, não inseridos no âmbito de um projeto agregador com objetivo único delineado para uma das quatro tipologias da alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC não são, desde logo, passíveis de eleição para efeitos do RFAI;
 - uma mera substituição de equipamentos, ainda que conduza a um aumento da capacidade, pela normal evolução tecnológica, não será suficiente para ser elegível para o benefício em causa;
 - a substituição de uma máquina por outra mais eficiente aumenta a capacidade instalada, todavia não é investimento inicial no aumento ou expansão da capacidade instalada;
 - a fatura de alienação do forno usado e o mapa de amortizações e depreciações referem um forno Ceric 1400º;
 - donde os SIT concluíram que a temperatura de ambos os fornos seria a mesma, 1400ºC;
 - presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, até prova em contrário;
 - tratou-se de uma modernização de um equipamento antigo;
 - os fornos têm momentos em que não estão em utilização;

- o forno adquirido em 2016 foi colocado no local onde, os factos indiciam, que anteriormente se encontrava outro forno;
- os gráficos e quadros, os quais evidenciam, no período compreendido entre 2016 e 2021, a evolução do seu volume de negócios, dos inventários, dos recursos humanos e do resultado líquido do período não permitem concluir o aumento de capacidade do estabelecimento;
- em 2014 esses valores eram superiores a 2016 e 2017;
- a Comissão Europeia que considera que, não basta que os investimentos permitam obter meros ganhos de eficiência ou acréscimos de produtividade (“more performing”). Tem de existir um investimento inicial que conduza a uma efetiva expansão da capacidade de produção instalada, a qual não é alcançada com base em investimentos ainda que direcionados para colmatar ineficiências (estrangulamentos) ou falta de produtividade, uma vez que o nível de capacidade de produção já está previamente instalado;
- um investimento inicial é um investimento adicional, novo, novo não no sentido de adquirido em estado novo (que também se exige), mas no sentido de investimento de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente. Não é a manutenção das atividades que promove o crescimento, o desenvolvimento sustentável e a criação de emprego, é o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais;
- a A... não demonstrou, com o exemplo apresentado, que o ativo de substituição está correlacionado com o “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”;
- o argumento da A... de inaplicabilidade das condições estabelecidas no direito interno ao RFAI e à DLRR não colhe, uma vez que existe margem de manobra para o Governo ser mais exigente que o previsto nas normas e tratados comunitários, não podendo, por isso, considerar-se ilegal a exigência do ativo adquirido não poder ser de substituição;
- investimento no aumento de capacidade instalada (tipologia alegada pela requerente) é distinto de investimento inicial no aumento da capacidade instalada a que alude o regime RFAI;

- quanto à inconstitucionalidade da alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT invocada pela Requerente, importa esclarecer que até à data aquela norma se encontra em vigor, não tendo sido declarada a sua inconstitucionalidade;
- alguns desses requisitos apenas são verificáveis após três anos (no caso de PME's), como, por exemplo, a manutenção da criação de postos de trabalho e a manutenção dos bens objeto de investimento, entre outros;
- no caso de benefícios de natureza condicionada (RFAI), o prazo de suspensão da caducidade previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT é extensível até “termo do prazo legal do cumprimento da condição”, o qual se prolonga para além do eventual “momento da não verificação (de algum) dos pressupostos desses benefícios”;
- o investimento em análise foi realizado em 2016, pelo que o termo do prazo legal para cumprimento da condição a que alude alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, apenas terminou a 31 de dezembro de 2019, nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI conjugada com a alínea c) do mesmo normativo;
- mesmo que se admita que à Requerente assiste razão, a AT deverá sempre ficar exonerada de abonar à Requerente juros indemnizatórios, porquanto o enquadramento jurídico que deu ao presente caso resulta da prova reunida durante o procedimento e aportada ao processo pela Requerente, a qual, manifestamente, não autorizaria diferente enquadramento.

3.4. Apreciação da questão da aplicabilidade dos benefícios fiscais do RFAI e da DLRR ao investimento efectuado pela Requerente

A Requerente pretende usufruir dos benefícios fiscais do RFAI e DLRR por entender que o seu investimento num forno efectuado em 2016, se enquadram no conceito de «*investimento inicial*» por se estar relacionado com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*».

O artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), estabelece, entre outras, as seguintes definições, no que aqui interessa:

41) «*Auxílios regionais ao investimento*», *os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica;*

49) «*Investimento inicial*»,

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

Idêntica definição do «*investimento inicial*» é efectuada no artigo 4.º, n.º 2 do Código Fiscal do Investimento (CFI) em que se esclarece que

*Consideram-se projetos de investimento inicial 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 global de produção de um estabelecimento existente.*

Semelhante definição de «*investimento inicial*» é adoptada na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, em que se refere que

*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.

À face desta definição, que inclusivamente é citada no RIT, não é de excluir deste conceito de «*investimento inicial*» o «*investimento de substituição*», pois, no que aqui interessa, se ele estiver relacionado com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*» enquadra-se claramente no âmbito desta definição.

Na verdade, o n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, o n.º 2 do artigo 4.º do CFI e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 apenas exigem, no que aqui interessa, que os investimentos estejam «*relacionados*» com aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

Basta a **relação** desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva para assegurar o direito da Requerente a dele usufruir, independentemente de ela se concretizar imediatamente na fabricação de novos produtos. Não há suporte legal para restringir a aplicação do benefício fiscal a investimentos que produzam resultados imediatos, nem sequer para o afastar quando, contra a vontade do investidor, os investimentos acabarem por não produzir os resultados pretendidos.

As normas que prevêm benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, ***nos seus termos, sem ampliações ou restrições***, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas (¹) (²), sem

(¹) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2000, processo n.º 025446, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 501, páginas 150-153, em que se cita abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Supremo Tribunal de Justiça.

Este *Boletim do Ministério da Justiça* está disponível em

http://www.gddc.pt/actividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501_Dir_Fiscal_a.pdf

(²) O TJUE também tem decidido que as normas derogatórias, como são as relativas a isenções e benefícios fiscais, devem ser objecto de interpretação estrita (acórdãos 14-06-2007, processo C-434/05, n.º 16; de 05-03-2015, processo C-553/13, n.º 39; de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, n.º 26; de 08-10-2020, processo C-235/19, n.º 29; de 12-03-2015, processo C-594/13, n.º 17).

prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa. (³).

Isto é, as normas sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas em termos *estritos*, o que se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos restritivos do campo de aplicação do benefício fiscal para que não há qualquer suporte textual, designadamente o de, relativamente a investimentos de que decorra aumento da capacidade de um estabelecimento existente, não se estar perante «*investimento de substituição*».

A não exclusão do «*investimento de substituição*» destes conceito é confirmada indirectamente no CFI pelo facto de ela estar expressamente prevista no seu artigo 11.º, n.º 4, para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP), mas não estar prevista para o RFAI ou para a DLRR, o que, no pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como tem de se presumir (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), permite concluir que não se pretendeu estender aquela exclusão ao RFAI e à DLRR.

Para além disso, as normas sobre benefícios fiscais integram-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, por força do preceituado nos artigo 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que é proibida pelo artigo 11.º, n.º 4, da LGT a integração de lacunas de regulamentação através de aplicação analógica, o que afasta a possibilidade de aventar quanto ao RFAI e à DLRR aquela regra especial do BFCIP.

Por outro lado, as opiniões da Comissão Europeia, veiculadas através de guias práticos e respostas a questões frequentes (FAQs), a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira, não são actos de natureza legislativa nem têm natureza vinculativa (⁴), pelo que não têm potencialidade para derrogar as disposições de Direito da União de natureza legislativa, como é o RGIC, nem normas legislativas de Direito Nacional.

De resto, as posições da Comissão Europeia que refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, relativas à inelegibilidade de substituição de equipamentos para efeitos dos

(³) Essencialmente neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Enquadramento das operações financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, in Coleção Cadernos IDEFF, n.º 13, [Coimbra], Almedina, 2011, páginas 60-63.

⁴ Como é expressamente reconhecido em https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_pt.

benefícios fiscais, veiculadas nas FAQs n.ºs 25 e 80 do «*General Block Exemption Regulation (GBER) Frequently Asked Questions July 2015*» (⁵), reportam-se aos investimentos enquadráveis no conceito de «*alteração fundamental do processo global de produção de um estabelecimento existente*» (⁶) e **não ao conceito de «*extensão da capacidade de um estabelecimento existente*»**, a que se refere a FAQ 26.

Nesta FAQ 26, que se reporta, ao **conceito de «*extensão da capacidade de um estabelecimento existente*»** (e é citada na página 19 do RIT) refere-se o seguinte:

26. What is meant by "extension of the capacity of an existing establishment"? Is this to be taken to mean production of a greater volume of all products?

⁵ Disponível em [8gber_practical_quite_faq.pdf\(europa.eu\)](http://8gber_practical_quite_faq.pdf(europa.eu)).

⁶ Nestas FAQs refere-se:

25. What is meant by a "fundamental" change in the production process? How is it to be distinguished from a non-fundamental change?

Initial investment in the form of a fundamental change in the overall production process of an existing establishment means the implementation of a fundamental (as opposed to routine) process innovation. The simple replacement of individual assets without fundamentally changing the overall production process constitutes a replacement investment which is not eligible for regional investment aid as it does not qualify as a fundamental change of an overall production process, and thus is not considered to constitute an initial investment. The fact of having replaced individual items of equipment by others that are more performing (unless this leads to a fundamental change on the overall production process) would also be considered a non-eligible replacement investment.

80. Regarding the notion of "fundamental change in the production process": does it mean that during the modernisation (fundamental change) all the assets (or some of the assets) have to be replaced by the new assets and the costs of the new assets have to be at least the same as the depreciation of the old assets during the preceding 3 years entered in the accounts?

Initial investment in the form of a fundamental change in the overall production process of an existing establishment means the implementation of a fundamental (as opposed to routine) process innovation. The GBER does not define the notion of fundamental change. However, the GBER requires that the eligible expenditure to be incurred for investments in tangible and intangible assets necessary for the implementation of this process innovation exceeds a certain threshold. Under Article 14 (7) of the GBER this threshold is defined as "the depreciation of the assets linked to the activity to be modernised in the course of the preceding three fiscal years." The sum of depreciation is calculated over the three fiscal years that preceded the start of works of the project. "Start of works" is defined in Article 2 (23) of the GBER.

The simple replacement of individual assets without fundamentally changing the overall production process constitutes a replacement investment which is not eligible for regional investment aid as it does not qualify as a fundamental change of an overall production process, and thus is not considered to constitute an initial investment. This holds also if individual items of equipment are replaced by others that are more performing unless this leads to a fundamental change on the overall production process. Under Article 14 (4) eligible costs are investment costs in tangible and intangible assets. Under Article 14 (8) for large undertakings the costs of intangible assets are eligible only up to a limit of 50 % of the total eligible investment costs for the initial investment. Under Article 14 (6) the assets acquired have to be new, except for SMEs.

The extension of capacity of an existing establishment means that the existing establishment is put into a situation where it can manufacture more volume of at least one of the products already produced in the establishment, whilst the underlying overall production process is not fundamentally changed.

Isto é, em tradução livre:

26. O que se entende por "extensão da capacidade de um estabelecimento existente"? Isso deve ser entendido como a produção de um volume maior de todos os produtos?

A extensão da capacidade de um estabelecimento existente significa que o estabelecimento existente é colocado em uma situação em que pode fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, enquanto o processo de produção geral subjacente não é fundamentalmente alterado.

Como se vê, não há, quanto a este conceito de «*extensão da capacidade de um estabelecimento existente*», qualquer referência a afastamento dos equipamentos de substituição e, pelo contrário, incluem-se neste conceito todas as situações em que, com o equipamento adquirido, o estabelecimento passa a poder fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento.

Assim, a solução da questão da aplicação destes benefícios fiscais à Requerente reconduz-se a saber se do investimento no forno efectuado em 2016 resultou um aumento da capacidade da Requerente quanto a algum dos produtos que já produzia.

A prova produzida aponta no sentido de o novo forno não ser um mero substituto do anterior, com meras vantagens a nível de eficiência (que a Autoridade Tributária e Aduaneira aceita), mas ter, antes, proporcionado à Requerente um aumento da capacidade para produzir vidro em relação à que tinha antes da aquisição não tinha.

Aliás, é esse aumento da capacidade que o novo forno proporciona em relação à que dispunha com o que foi vendido que permite compreender a racionalidade empresarial de a Requerente efectuar uma despesa de montante elevado para dispor do novo forno, quando o antigo estava em condições de funcionamento.

Para além disso, como já se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto, os factos de a actividade operacional da Requerente e o seu volume de negócios terem aumentado nos anos de 2017 e 2018 e de a Requerente ter contratado mais de 50 trabalhadores desde 2016 corroboram a conclusão de que houve criação de condições materiais que permitiram esse aumento, designadamente a nível da capacidade de produção instalada.

Por isso, está-se perante uma situação enquadrável naquele conceito de «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*» utilizado na alínea 49) do artigo 2.º do RGIC, no n.º 2 do artigo 4.º do CFI e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro.

Pelo exposto, as correcções efectuadas em sede de RFAI e DLRR que estão subjacentes às liquidações impugnadas enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justificam a anulação das liquidações, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.5. Liquidações de juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas

As liquidações de juros compensatórios e as demonstrações de acerto de contas têm como pressupostos as respectivas liquidações de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas liquidações, justificando-se também a sua anulação.

3.6. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vícios que impedem a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser

inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente às liquidações impugnadas.

4. Restituição de quantia paga e juros indemnizatórios

Em 20-01-2022, a Requerente pagou as quantias liquidadas e pede a sua restituição, com juros indemnizatórios.

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

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de*

ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».*

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

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

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, no montante de € 106.570,96 (€ 45.852,28 + € 60.718,68), o que é consequência da anulação.

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

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Na verdade, embora a Autoridade Tributária e Aduaneira invoque que houve falta de informação da Requerente durante o procedimento inspectivo, as correcções efectuadas não enferma apenas de erro sobre os pressupostos de facto, mas também de erro sobre os pressupostos de direito, relativo à interpretação do conceito de «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*» utilizado na alínea 49) do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho, no n.º 2 do artigo 4.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro.

Por isso, as liquidações enfermam de erro imputável aos serviços e, consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 20-01-2022, data em que a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as liquidações de IRC n.ºs 2021... e 2021..., com as respetivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2021... e 2021... e 2021... e, ainda, as demonstrações de acerto de contas identificadas sob os documentos n.ºs 2021... e 2021...;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias pagas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 106.570,96;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 106.570,96 indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 12-12-2022

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Relator)

(Pedro Miguel Bastos Rosado)

(José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves)

Atesto que o Árbitro José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves manifestou concordância com o sentido da decisão, anunciando ir apresentar proposta para esclarecer/complementar, o que não fez até à data designada para decisão.

Jorge Lopes de Sousa