

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 908/2023-T

Tema: IRC – Dedução à coleta - RFAI - art. 4.º, 4, da Portaria 297/2015, de 21 de setembro

SUMÁRIO:

I - Verifica-se trânsito em julgado de decisão do CAAD que, tendo sido objeto de reforma, não foi impugnada judicialmente no prazo legal junto do Tribunal Judicial competente, nos termos do art. 27.º, RJAT.

II - O art. 4.º, 4, da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, que determina adicionar o excesso ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do imposto a pagar ou a recuperar quando ultrapassados os limites do art. 23.º, 5, do Código Fiscal do Investimento, só deve ocorrer se inexistirem dotações disponíveis de RFAI's de outros períodos fiscais que poderiam ser deduzidas à coleta no período em apreciação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maças (Presidente), Sofia Quental e Ricardo Maques Candeias (adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I. Relatório

A) Dinâmica processual

A..., Lda., sociedade comercial por quotas, com sede em Rua ..., s/n, ..., ..., ...-... ... NIPC ..., (doravante, Requerente), apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA) ao abrigo das disposições conjugadas dos arts. 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (RJAT), para que sejam anulados os atos de liquidação de IRC n.º 2023... e respetivos atos de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2023..., 2023... e 2023..., de 30 maio 2023, relativas ao Rendimento das Pessoas Coletivas ('IRC') do ano de 2019, no montante total de € 103.263,63 bem como o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada.

É requerida Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também designada por "Requerida" ou "AT".

No dia 30 de novembro de 2023 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à Requerente e à AT.

Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 3, alínea a), do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo.

Em 18 de janeiro de 2024, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 06 de fevereiro de 2024.

Em 13 de março de 2024, a Requerida apresentou Resposta, defendeu-se por impugnação, pugnando pela improcedência do PPA.

Na mesma data juntou o processo administrativo ("PA").

A 16 de março de 2024 foi proferido despacho no sentido de a Requerente indicar os pontos da matéria de facto sobre os quais requereu prova testemunhal que não fossem suscetíveis de prova documental, bem como os factos concretos sobre o qual pretendia que

incidisse o depoimento testemunhal requerido, o que fez, a 2 de abril de 2024, aproveitando para juntar aos autos decisão arbitral proferida no processo n.º 309/2023 - T, do qual resulta que foram anuladas várias correções à matéria coletável do ano de 2018 da aqui Requerente no montante total de 55.748,40€ e, conforme se extrai do mérito da decisão, correção à dotação de RFAI de 2017 no valor de 6.316,61€. Tal documento foi admitido por despacho de 18 de abril de 2024.

A 5 de abril de 2024 foi agendado o dia 24 abril 2024 para realização da audiência de julgamento, que se manteve, por despacho de 18 de abril de 2024, apesar do pedido de adiamento apresentado pela Requerente a 15 de abril de 2024.

Novamente, a 22 de abril de 2024, agora por doença do Ilustre Mandatário da Requerente, pediu este o adiamento da audiência agendada, com êxito, conforme despacho prolatado a 23 de abril de 2024, ao dar sem efeito a data definida.

A 26 de abril de 2024 foi designada a reunião prevista no art. 18.º, RJAT, para o dia 20 de maio de 2024.

No seguimento do processo, houve lugar à reunião a que se refere o art. 18.º, RJAT, na data estabelecida, tendo-se produzido a prova testemunhal arrolada e determinando-se, na sequência, a pronúncia das partes sobre a eventual verificação de exceção de caso julgado na sequência da decisão no processo n.º 309/2023-T e a notificação das partes para a apresentação de alegações escritas por prazo sucessivo, tendo sido fixado o dia 6 de agosto de 2024 como a data limite para a prolação da decisão arbitral, nos termos do art. 18.º, 2, RJAT, bem como a advertência para ser efetuado o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, devendo as partes remeterem as peças processuais em formato Word, tudo ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, promoção da celeridade, simplificação, informalidade e colaboração, conforme disposto nos arts. 16.º, als. c), e) e f), 19.º e 29.º, 2, RJAT.

Por email de 31 de maio de 2024, veio a Requerente defender como parcialmente procedente a exceção de caso julgado.

Por sua vez, a 3 de junho de 2024 veio a Requerida tomar posição sobre a referida exceção, defendendo a inexistência de caso julgado.

A 12 de junho de 2024 a Requerente apresentou as suas alegações finais, tendo a

Requerida, a 26 de junho de 2024, também exercido esse mesmo direito.

A 15 de julho de 2024 a Requerente veio juntar aos autos despacho de admissão de retificação da Decisão Arbitral proferida nos autos do proc. n.º 309/2023-T, conforme anteriormente tinha requerido.

B. Posição das partes

Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que foi alvo de procedimento de inspeção interna relativo ao ano de 2019. Dessa inspeção resultaram correções no montante de € 124.115,09, que englobam correções a dotações de RFAI de 2017 e 2018 (do qual o SP contesta o valor de € 77.423,02), bem com a reposição do benefício relativo ao RFAI 2014 por dedução indevida, no montante € 92.445,68, por ter ultrapassado o limite máximo de auxílio regional a que se refere o artigo 43.º, CFI.

Ora, as correções no montante de € 124.115,09, como se disse, resultam de ação inspetiva ao ano de 2018, cujos subsequentes atos de liquidação foram objeto de impugnação. O peticionado encontra-se a ser tramitada no âmbito do processo n.º 309/2023-T.

Segundo o SP, se o pedido formulado for procedente, determinando a respetiva decisão arbitral a anulação das correções às dotações de RFAI 2017 e 2018 e à matéria coletável, aumenta o saldo de RFAI a transitar para os anos seguintes (designadamente 2019), pois: i) não só porque sendo as dotações de RFAI de 2017 e 2018 de maior valor, o SP passará a dispor de um saldo mais elevado em 2019; ii) porque diminui o benefício fiscal deduzido à coleta de IRC de 2018, em face da diminuição da matéria coletável e, por conseguinte, aumenta o saldo de RFAI a transitar para os anos seguintes pois que sendo a matéria coletável menor, menor será o valor a deduzir à coleta em sede de benefícios fiscais

Por este motivo, a ora Requerente insurge-se contra as correções decididas pela AT no montante de € 77.423,02, que contesta, pois elas impactam diretamente no saldo de RFAI a transitar para os períodos de tributação seguintes e disponíveis para dedução à coleta em 2019. Como estas correções não são definitivas (foram impugnadas) a AT não deve considerá-las para

o ano de 2019. Logo, a correção dos saldos de RFAI para o ano de 2019 deve ser anulada.

Quanto à reposição do benefício relativo ao RFAI 2014 por dedução à coleta indevida, dos anos de 2016 a 2018, no montante de € 92.445,68, entende o SP que, para o ano de 2019, tais saldos deveriam ter sido reafectados e não repostos. Com efeito, após as correções à dotação de RFAI de 2014 — as quais o SP aceitou —, este podia esgotar o saldo daí decorrente (€ 8.530,91), para efeitos de dedução à coleta, em 2016 (pois em 2015 podia deduzir o montante de € 7.373,21 àquela dotação, e em 2016 o restante no valor de € 1.157,69, como entende a AT), mas, também é verdade que as deduções à coleta efetuadas em 2015 e 2016 (no montante de € 7.373,21 e € 11.023,73, respetivamente), podiam resultar da dotação de RFAI de 2015 (no próprio ano de 2015, bem como em 2016, de saldo não deduzido em 2015) e/ou da dotação de RFAI de 2016 (no próprio ano de 2016), pois que o SP possuía saldos nesses anos. Isto é assim porque o SP não identificou nas Declarações mod. 22, como não estava obrigado a fazê-lo, o período de tributação em que adquiriu o direito ao benefício que depois deduzia.

Com efeito, dito de outra forma, contrariamente ao entendimento da AT, os montantes deduzidos pelo SP no montante total de € 92.445,7 nos anos de 2016, 2017 e 2018, podiam, de facto, tê-lo sido, embora não por dedução à dotação de RFAI de 2014, mas por dedução às dotações de RFAI em 2015, em 2016, em 2017, em 2018, e em 2019, pois a ora Requerente possuía saldos para o efeito. Daí que poderiam ter sido reafetados.

Esta reafecção não pode deixar de se verificar não obstante o disposto no art. 4.º, 4, da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, pois o SP detinha dotações de RFAI do ano de 2015, 2016, 2017 e 2019, que o legitimavam a deduzir à coleta tais saldos naquele montante. A coleta de IRC não foi deduzida ilegalmente. A lógica do princípio da substância sobre a forma, entendido no sentido de que para o direito fiscal relevante é o apuramento da efetiva realidade sobre a forma jurídica, nos termos do artigo 11.º, 3, LGT, impõe este entendimento.

Depois, porque o SP não tinha de indicar nas Declarações de mod. 22, até ao ano de 2018, o período de tributação em que adquiriu o saldo que deduzia à coleta.

Aliás, o próprio RIT é contraditório, pois tanto a AT não admite a reafecção como também afirma que ela é possível. Com efeito, no âmbito da ação inspetiva ao ano de 2018, aquela assumiu ser de reafectar tais saldos deduzidos à dotação de 2014, segundo a AT, aos anos de 2015 a 2018; seja porque continuou a assumir tal posição na ação inspetiva ao ano de

2019, mas apenas quanto às deduções à coleta de 2019 a partir da dotação de 2014, pois, relativamente aos saldos deduzidos à coleta nos anos de 2016 a 2018, à dotação de RFAI de 2014, segundo a AT, veio esta agora, na ação inspetiva ao ano de 2019, entender que devem os mesmos ser repostos e não reafectados. Daí a AT atuar em abuso de direito na modalidade de *venire contra factum proprium*, violando, dessa forma, o princípio da confiança, da boa-fé e da proteção da segurança jurídica (art. 266.º, 2, CRP, e art. 55.º, LGT), que implicam uma tendencial imutabilidade dos atos administrativos, com vista à salvaguarda dos interesses dos particulares.

Nesta senda, conclui a Requerente pela ilegalidade dos atos de liquidação melhor identificados.

Mais alega a ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios, por falta de um dos seus fundamentos ou pressupostos legais essenciais na medida em que o retardamento da liquidação do imposto não se deve a facto imputável ao contribuinte. Além disso, inexistente qualquer referência à culpa do SP no atraso na liquidação do imposto, pelo que esta não se encontra minimamente fundamentada, sendo inválida.

A concluir, tendo prestado garantia bancária para suspender a execução fiscal, e esperando-se a anulação das liquidações peticionadas, defende o SP o direito a ser indemnizada pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia indevida.

*

Respondendo ao peticionado, pronunciou-se a AT pela manutenção das liquidações emitidas, com a fundamentação que se segue.

Quanto ao saldo de RFAI a transitar para os períodos de tributação seguintes (montante de € 77.423,02, em discussão no âmbito do processo 309/2023-T), entende a AT que, por força do disposto no art.º 60.º, CPPT, os atos tributários por ela praticados, “*são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua revisão ou impugnação nos termos da Lei*”, logo, a correção no período de tributação de 2019, do RFAI que transita do período anterior, revela-se legal e definitiva ao abrigo do citado preceito.

Quanto à reposição do benefício relativo ao RFAI 2014 por dedução à coleta indevida,

nos anos de 2016 a 2018, no montante de € 92.445,68, entende a Requerida que a reafetação de deduções não foi operada por a mesma colidir com a previsão legal constante no art. 4.º, 4, da Portaria no 297/2015, de 21 de setembro.

Além disso, contrariamente ao referido pelo SP, foi este que declarou via mod. 22, de 2019, relativo ao ano de 2018, que as deduções à coleta dos períodos de 2015, 2016, 2017 foram operacionalizadas a partir do RFAI de 2014.

Depois, as afetações aos saldos de RFAI disponíveis efetuadas em 2018 (e também 2019) são diferentes com relação ao presente caso. Agora, impõe-se a aplicação do art. 23.º, 5, CFI (“*o correspondente excesso é adicionado ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do imposto a pagar ou a recuperar.*”), pois, com referência ao RFAI 2014 os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional foram excedidos em € 92.445,68 e só poderiam ser objeto de reposição, por força do citado art. 4.º, 4, da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

Posto isto, defende a AT que *a correção fiscal efetuada é legal pois o incumprimento dos limites máximos estabelecidos no art. 43.º, CFI, origina a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, por dedução indevida à coleta, a título de RFAI, acrescido dos correspondentes juros compensatórios legalmente definidos.*

Quanto à legalidade dos juros compensatórios, considera a AT que a sua fundamentação resulta do facto de o contribuinte não ter atuado com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente, das normas estabelecidas no CIRC, conforme se extrai do RIT e nos termos descritos nos presentes autos, ao não ter liquidado os impostos no momento devido quando o deveria ter feito.

Quanto o direito a juros indemnizatórios por parte do SP, recusa a AT tal existência, pois não se verifica um erro de facto ou de direito imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

II. Questões a decidir

As questões que se impõe apreciar e decidir são, a saber: i) o saldo RFAI que transita para o período tributário de 2019; ii) se é possível reafectar saldos provenientes das dotações RFAI 2016, 2017 e 2018 ao período tributário de 2019, por se ter esgotado o saldo RFAI 2014, por violação, com relação à dotação desse ano, dos limites prescritos no art. 23.º, 5, CFI (a interpretação a dar ao art. 4.º, 4, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro).

III. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das liquidações de IRC, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do CPPT.

O processo não enferma de nulidades e inexistem questões que obstem ao seu conhecimento relegando-se a apreciação da exceção de caso julgado para o corpo decisório, por facilidade de exposição.

IV. Matéria de facto

1. Factos provados e não provados

A. Factos provados

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

- A) A Requerente é uma sociedade por quotas que tem como objeto social o exercício da indústria de transformação de matérias resinosas plásticas e a compra, venda, revenda e arrendamento de bens imóveis.
- B) Iniciou a sua atividade em 2 de fevereiro de 1977, com a classificação económica de “*Fabricação de embalagens de plástico*”, com o CAE 22220 (desde 6 de março de 2008), e como atividades secundárias a “*Compra e venda de bens imobiliários*”, com o CAE 068100 (desde 4 de julho de 2018) e o “*Arrendamento de bens imobiliários*”, com o CAE 068200 (desde 13 de dezembro de 2019).
- C) É sujeito passivo de IRC, tributado em sede deste imposto pelo regime geral de tributação desde 1 de janeiro de 1989.
- D) A Requerente é qualificada como "pequena empresa", sediada na região Centro.
- E) A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva levada a cabo através da Ordem de Serviço Externa n.º OI2022..., de âmbito parcial, em sede de IRC, relativamente ao exercício de 2019.
- F) Conforme relatório final, proferido após a Requerente ter exercido o direito de audição prévia de 6 de março de 2023, resulta ter a AT determinado as seguintes correções:

1.1.2	Correções à Matéria Tributável	IRC	28.576,28	V.1.1
De natureza meramente aritmética resultante de imposição legal	Imposto em falta	AJB IRC	124.115,09 335.696,28	V.2.2.2 V.2.4

G) A AT considerou o *Contrato de Concessão de Incentivos Financeiros no âmbito do Sistema de Incentivos à Inovação, com o NUP 2013/... celebrado entre o IAPMEI – Agência para a Competitividade e Inovação, I.P. e a A..., Lda, em 2014-03-17 (projeto CENTRO-07-...-FEDER-...)*.

H) *Este contrato previa um investimento global de 1.263.600,00€ a decorrer entre 2014-02-01 e 2015-06-30.*

I) *Após a análise da documentação recolhida, o RIT conclui que "tendo em conta as depreciações praticadas pelo sujeito passivo sobre os investimentos em ativos efetuados no âmbito do projeto CENTRO-07-...-FEDER-..., o rendimento a reconhecer no período de 2019, decorrente da conversão do incentivo reembolsável em incentivo não reembolsável (Fases A e B), relativo a ativos ascende a 305.627,59€ (30.112,08€ da Fase A e 275.515,52€ da fase B).*

J) *Face ao exposto e atendendo a que o sujeito passivo apenas reconheceu o montante de 277.051,31€ a título de rendimento imputável ao incentivo atribuído, procederemos à correção do diferencial do rendimento não reconhecido no montante de 28.576,59€ (305.627,59€-277.051,31€), nos termos do previsto no artigo 22º do CIRC.*

	Rendimento Declarado pelo SP	Rendimento Apurado pela IT	Correção
Imputação de subsídios para investimentos Projeto QREN 39103	277 051,31 €	305 627,59 €	28 576,28 €

K) Na sequência da correção proposta, o Resultado Fiscal declarado de 343.395,99€ foi alterado para 371.972,27€.

	Lucro Tributável	Campo 347-A Q10 17%*15.000,00€	Campo 347-B Q10 21%*(LT-15.000,00€)	Campo 351 Q10 Coleta
Declarado pelo SP	343 395,99 €	2 550,00 €	68 963,16 €	71 513,16 €
Corrigido pela IT	371 972,27 €	2 550,00 €	74 964,18 €	77 514,18 €

L) A AT corrigiu os benefícios nos termos seguintes:

	Declarado pelo Sujeito Passivo [1]	Apurado [2]	Valor [3]=[1]-[2]
Ajustamento Benefícios - acerto saldos (IT 2018)	1 043 529,25 €	919 414,16 €	124 115,09 €
Correção imposto - aos saldos não deduzidos (art. 43º CR)	919 414,16 €	738 624,38 €	180 789,78 €
Correção imposto - reposição de benefícios fiscais (art. 43º CF)	100 976,59 €	8 530,91 €	92 445,68 €
Correção imposto - à dotação do período 2019	387 354,18 €	324 893,36 €	62 460,82 €

M) A correção no montante de 124.115,09 € — ajustamento benefícios — acerto saldo (Inspeção Tributária 2018) tem a seguinte fundamentação:

Conforme consta da DR IRC do período de 2019 (Quadro 074 do Anexo D), a dedução RFAI do período corresponde à dotação de 2014 e 2019:

Quadro 074 - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento						
Diploma	Período a que respeita o benefício	Saldo caducado	713 - Saldo não deduzido no período anterior	714 - Dotação do período	715 - Dedução do período	716 - Saldo que transita para o período seguinte
742	2014	- €	174 361,68 €	- €	35 756,58 €	138 605,10 €
742	2015	- €	172 757,04 €	- €	- €	172 757,04 €
742	2016	- €	80 149,38 €	- €	- €	80 149,38 €
742	2017	- €	432 369,32 €	- €	- €	432 369,32 €
742	2018	- €	183 891,83 €	- €	- €	183 891,83 €
742	2019	- €	- €	387 354,18 €	35 756,58 €	351 597,60 €
TOTAL		- €	1 043 529,25 €	387 354,18 €	71 513,16 €	1 359 370,27 €

Decorrente da ação inspetiva externa ao período de tributação de 2018, credenciada pela Ordem de Serviço nº OI2022..., de âmbito geral, resultaram as seguintes correções aos saldos não deduzidos no período anterior, com reflexo no período de tributação de 2019:

Quadro 074 - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento						
Diploma	Período a que respeita o benefício	Saldo caducado	713 - Saldo não deduzido no período anterior	714 - Dotação do período	715 - Dedução do período	716 - Saldo que transita para o período seguinte
742	2014	- €	146 381,90 €	- €	35 756,58 €	110 625,32 €
742	2015	- €	170 448,64 €	- €		170 448,64 €
742	2016	- €	67 423,13 €	- €		67 423,13 €
742	2017	- €	393 785,45 €	- €		393 785,45 €
742	2018	- €	141 375,04 €	- €		141 375,04 €
742	2019	- €	- €	387 354,18 €	35 756,58 €	351 597,60 €
TOTAL		- €	919 414,16 €	387 354,18 €	71 513,16 €	1 235 255,18 €

Em face do exposto, os saldos não deduzidos do período anterior serão ajustados de acordo com os valores apresentados no quadro anterior:

	Declarado pelo Sujeito Passivo [1]	Apurado [2]	Valor [3]=[1]-[2]
Ajustamento Benefícios - acerto saldos (IT 2018)	1 043 529,25 €	919 414,16 €	124 115,09 €

- N) A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva interna levada a cabo através da Ordem de Serviço Externa n.º OI2022..., em sede de IRC, relativamente ao exercício de 2018.
- O) Do RIT relativo a este último exercício concluiu a AT por correções que dizem respeito a IRC, relativamente a gastos não aceites e dotação de RFAI, entre outros impostos.
- P) Em sede de IRC, as correções foram as seguintes: i) gastos não relacionados com a obtenção de rendimentos (VI.1.1.) – no montante de 40.000,00€; ii) Gastos com conservação e reparação (VI.1.1.2.) - no montante de 1.780,17€; iii) Gastos com materiais (VI.1.1.3.) - no montante de 348,80€; iv) Gastos com ofertas (VI.1.1.4.) - no montante total de 14.543,98€; v) Outros gastos (VI.1.1.5.) - no montante de 9.214,25€; vi) Gastos imputáveis a outros períodos de tributação (VI.1.2) - no montante de 118.920,00€; vii) Gastos com deslocações e estadas (VI.1.3) - no montante de 24.701,26€; viii) Gastos com o pessoal - ajudas de custo (VI.1.4. e VI.1.4.1) – no montante de 41.457,33€; ix) Outros gastos com o pessoal (VI.1.4.2.) – no montante de 2.042,26€.

Q) As correções às dotações de RFAI, por desconsideração de investimentos efetuados pelo SP, para o que aqui releva, foram:

— **RFAI 2017:** correções à dotação na quantia de 38.583,87€, (passando esta a ser no montante de 393.785,45€ (25% x 1.575.141,78€ de aplicações relevantes consideradas pela Administração Tributária para efeitos de RFAI)), dos quais 17.361,82€ o SP não aceitou.

— **RFAI 2018:** correções à dotação na quantia de 42.516,79€, (passando esta a ser no montante de 141.375,045€ (25% 565.500,18€)), dos quais 41.770,54€ o SP não aceitou.

R) Após as correções, o SP passou a ter as seguintes dotações RFAI relativas aos períodos de 2014 a 2018 e respetivos saldos que transitaram, resultantes de investimentos relacionados com o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, realizados nos respetivos períodos tributários:

Desta correção às dotações e aos saldos que transitam, resulta uma reafetação dos saldos deduzidos em função das dotações corrigidas:

Período de tributação	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do Período	Período a que respeita a dedução	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
2014	- €	247 358,49 €	2014	- €	247 358,49 €
2015	247 358,49 €	- €	2014	7 373,21 €	239 985,28 €
	- €	170 448,64 €	2015	- €	170 448,64 €
2016	239 985,28 €	- €	2014	11 023,73 €	228 961,55 €
	170 448,64 €	- €	2015	- €	170 448,64 €
	- €	67 423,13 €	2016	- €	67 423,13 €
2017	228 961,55 €	- €	2014	23 477,89 €	205 483,66 €
	170 448,64 €	- €	2015	- €	170 448,64 €
	67 423,13 €	- €	2016	- €	67 423,13 €
	- €	393 785,45 €	2017	- €	393 785,45 €
2018	205 483,66 €	- €	2014	59 101,76 €	146 381,90 €
	170 448,64 €	- €	2015	- €	170 448,64 €
	67 423,13 €	- €	2016	- €	67 423,13 €
	393 785,45 €	- €	2017	- €	393 785,45 €
	- €	141 375,04 €	2018	- €	141 375,04 €

S) Além disso, resultaram também correções à matéria coletável, que geraram um acréscimo da dedução à coleta, em sede de benefícios fiscais, no montante de 18.290,66€ correspondente a 50% do aumento da coleta.

T) Acresce ainda, com relação à ação inspetiva relativa a 2019, ter o RIT determinado a

reposição de benefícios fiscais no montante de 92.445,68€ (diferença entre 100.976,59€ e 8.530,91€) da seguinte forma:

Ora, nos períodos de tributação de 2015 a 2018 o sujeito passivo deduziu à coleta os seguintes montantes relativos ao RFAI de 2014, que ascendem a 100.976,59€, quando o limite máximo de auxílio regional a que se refere o artigo 43.º do CFI era de apenas 8.530,91€:

Período de tributação	Dotação do período	Dedução do período	Período de tributação em que o saldo foi deduzido					Total
			2014	2015	2016	2017	2018	
2014	247 358,49 €	- €	- €	7 373,21 €	11 023,73 €	23 477,89 €	59 101,76 €	100 976,59 €
2015	170 448,64 €	7 373,21 €		- €	- €	- €	- €	- €
2016	67 423,13 €	11 023,73 €			- €		- €	- €
2017	393 785,45 €	23 477,89 €				- €	- €	- €
2018	141 375,04 €	59 101,76 €					- €	- €
2019	387 354,18 €	71 513,16 €						- €

Assim, as deduções à coleta operadas nos períodos de tributação de 2015 a 2018 relativas ao RFAI do período de 2014 deveriam ter sido repostas, em cumprimento do disposto nos n.ºs 5, 6 do artigo 23.º e artigo n.º 43.º, todos do CFI.

Já os saldos não deduzidos em períodos anteriores referentes ao RFAI de 2014 e 2015, no montante de 146.381,90€ e de 34.407,88€, respetivamente, serão objeto de correção decorrente de ter sido excedido o limite máximo de auxílio regional a que se refere o artigo 43.º do CFI:

Período de tributação	Dotação do período declarada	Dotação do período Corrigida	Saldo deduzido em períodos anteriores	Benefício fiscal a repor pelas deduções	Saldo não deduzido a corrigir	Saldo não deduzido que transita
	[1]	[2]	[3]	[4]-[3]-[2]	[5]-[1]-[2]-[4]	[6]-[1]-[2]-[4]-[5]
2014	247 358,49 €	8 530,91 €	100 976,59 €	92 445,68 €	146 381,90 €	- €
2015	170 448,64 €	136 040,76 €	- €	- €	34 407,88 €	136 040,76 €

Quanto à dedução operada no período de tributação de 2019, relativa a saldo não deduzido de 2014, no montante de 35.756,58€ não poderá ser aceite por inexistência de saldo não deduzido deste período, contudo, e porque existe saldo não deduzido em períodos anteriores relativo a 2015 (com maior antiguidade), reafetaremos a dedução deste saldo:

Período de tributação	Dotação do período	Dedução do período	Período de tributação em que o saldo foi deduzido					Total Saldo Deduzido	Saldo não Deduzido
			2014	2015	2016	2017	2018		
2014	8 530,91 €	- €	- €	7 373,21 €	1 157,70 €			8 530,91 €	- €
2015	136 040,76 €	7 373,21 €		- €			38 757,09 €	38 757,09 €	97 283,67 €
2016	67 423,13 €	11 023,73 €			- €	- €	3 000,51 €	3 000,51 €	64 422,62 €
2017	393 785,45 €	23 477,89 €				- €	- €	- €	393 785,45 €
2018	141 375,04 €	59 101,76 €					- €	- €	141 375,04 €
2019	324 893,36 €	71 513,16 €					35 756,58 €	35 756,58 €	289 136,78 €
TOTAL	1 072 048,65 €	172 489,75 €	- €	7 373,21 €	1 157,70 €	- €	- €	77 514,18 €	86 045,09 €

Assim, as correções a operar no quadro 074 do Anexo D da declaração Modelo 22 de 2019:

Campo	Quadro 074 - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento	Montante Declarado	Correção Técnica	Montante Corrigido
713	Saldo não deduzido no período anterior	919 414,16 €	180 789,78 €	738 624,38 €
714	Dotação do período	387 354,18 €	62 460,82 €	324 893,36 €
715	Dedução do período	71 513,16 €	6 001,02 €	77 514,18 €
716	Saldo que transita para o período seguinte	1 235 255,18 €	249 251,61 €	986 003,57 €

As deduções à coleta operadas nos períodos de tributação de 2015 a 2018, relativas à dotação do período de 2014, que excedem o limite do art. 43.º do CFI serão repostas no campo 372 do quadro 10 da declaração Modelo 22, no montante de 92.445,68€.

Resumindo temos:

	Declarado pelo Sujeito Passivo [1]	Apurado [2]	Valor [3]=[1]-[2]
Ajustamento Benefícios - acerto saldos (IT 2018)	1 043 529,25 €	919 414,16 €	124 115,09 €
Correção Imposto - aos saldos não deduzidos (art. 43º CFI)	919 414,16 €	738 624,38 €	180 789,78 €
Correção Imposto - reposição de benefícios fiscais (art. 43º CFI)	100 976,59 €	8 530,91 €	92 445,68 €
Correção Imposto - à dotação do período 2019	387 354,18 €	324 893,36 €	62 460,82 €

U) As correções não aceites relacionadas com a ação inspetiva relativa ao período de 2018 levaram o SP a apresentar PPA junto do CAAD, originando o processo n.º 309/2023-T, que correu seus termos.

V) Por decisão datada de 29 de fevereiro de 2024, do CAAD, no proc. 309/2023-T, foram anuladas as seguintes correções em sede de IRC, para o ano de 2018: i) gastos não

relacionados com a obtenção de rendimentos (VI.1.1.) – no montante de 40.000,00€; Gastos com Materiais (VI.1.1.3.) - no montante de 348,80€; Gastos com Ofertas (VI.1.1.4.) - no montante de 5.297,52€; Outros Gastos (VI.1.1.5.) - no montante de 2.512,06€; Gastos com Deslocações e Estadas (V.1.3) - no montante de 6.216,16€; Outros Gastos com o Pessoal (V.1.4.2.) – no montante de 1.373,86€; o que perfaz o montante total de € 55.748,40.

W) A citada decisão ainda julgou improcedente o ato de liquidação de IRC com relação a gastos dedutíveis em sede de RFAI, no valor de 59.132,36€.

X) No corpo desta decisão resulta especificamente quanto ao ponto B («Sobre o período de permanência do Robot Servo Motorizado WITTMANN W818 por um prazo mínimo de três anos na esfera da requerente») o seguinte:

«Na apreciação do tribunal, os elementos de ambas as faturas permitem concluir que se trata, num caso, da compra de um Robot Wittman e, no outro, da venda de um Robot Wittman.

É certo que no caso da fatura de compra existe uma referência “Robot Wittman W818”, que não existe na fatura de venda. Segundo declaração de testemunhas, a fatura de venda contém maior detalhe na alienação do dito equipamento.

Há, assim, elementos para que se conclua se o robot foi adquirido, não estava já nas instalações da requerente aquando da inspeção, e que a fatura de alienação tem indicações que mostram um grau de semelhança muito elevado com o ativo adquirido, se deem tais elementos como prova bastante segundo a qual o robot cumpriu o prazo mínimo de três anos de permanência na esfera da requerente, decidindo-se este ponto em favor dela.

Y) O preço de aquisição do Robot Wittman W818 foi de € 25.266,45, a 6 de junho de 2017.

Z) Na sequência do RIT relativo ao período de 2019, a 30 de junho de 2023 foi emitida a nota de liquidação de IRC n.º ... e respetivos atos de liquidação de juros compensatórios

com o n.º 2023..., n.º 2023 ... e n.º 2023 ..., resultando um montante a pagar total de 103.263,63€.

- AA) A Requerente não procedeu ao respetivo pagamento, motivo pelo qual foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2023..., entretanto suspenso mediante a prestação, por esta, de garantia bancária, constituída para o efeito.
- BB) A prestação de garantia foi admitida por despacho de 3 de novembro de 2023.
- CC) A Requerente não impugnou judicialmente assim como não recorreu da referida decisão.
- DD) O presente pedido de constituição de tribunal arbitral foi apresentado no dia 29 de novembro de 2023.
- EE) Da decisão prolatada no proc. n.º 309/2023-T o SP apresentou a 11 de março de 2024 um pedido de reforma, alegando que "*o Tribunal deu procedência ao montante de dotação de 6.136,61€ relativo ao Robot Servo Motorizado WITTMANN W818 (p. 67 e 68 da decisão arbitral)*" bem com "*E, por conseguinte, o ponto a. da al. b) da Decisão (p. 77), passar a ter a seguinte redação: “a. Julgar improcedentes os seguintes pedidos de anulação: a. Ato de Liquidação de IRC com o n.º 2022 ... e bem assim, respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2022..., no que concerne aos gastos imputáveis aos outros períodos de tributação e aos gastos dedutíveis em sede de RFAI, no valor de 118.920,00€ e 52.815,75€, respetivamente;”*".
- FF) No âmbito dos presentes autos, na sequência de despacho para se pronunciar sobre a exceção de caso julgado, a AT veio dizer "*pese embora tenha sido decidida a improcedência do pedido relativamente aos gastos dedutíveis em sede de RFAI (no âmbito do processo 309/2023-T), terá se ser realizado um ajustamento de saldos em 2019, relativamente à dotação do RFAI de 2017, com referência à consideração de que*

foi cumprido o período de permanência daquele AFT na esfera da requerente (Robot Servo Motorizado WITTMANN W818), no montante de € 6.316,61".

Assim, em 2019, o saldo que terá transitado do RFAI de 2017, no montante de €393.785,45 (conforme espelhado no quadro da pág. 89 do relatório inspetivo relativo ao exercício de 2019 – OI2022...), deverá corrigido para mais em € 6.316,61, resultando num novo saldo de RFAI, disponível para anos posteriores, no montante de € 400.106,06.

GG) A 15 de julho de 2024, foi proferido no proc. n.º 309/2023-T despacho reconhecendo lapso de escrita e de cálculo com relevância no conteúdo decisório no que concerne à repartição das custas arbitrais, tendo determinado a seguinte alteração ao texto da decisão, para o que aqui releva:

a) Julgar procedente parcialmente o pedido arbitral, com a conseqüente anulação dos seguintes atos:

a. Ato de Liquidação de IRC com o n.º 2022... e bem assim, respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2022..., no que concerne aos gastos dedutíveis em sede de RFAI, no valor de 6.316,61€, bem como no que concerne aos gastos dedutíveis em sede de IRC.

B) Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

2. Motivação da decisão da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos

da aplicação conjugada dos artigos 123.º, 2, CPPT, 596.º, 1, e 607.º, 3, CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, 1, a) e e), RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros teve em conta a posição assumida pelas Partes em relação à matéria de facto e fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental junta aos autos, nomeadamente, do PPA, da documentação junta bem como do PA organizado nos termos do art. 111.º, CPPT, junto pela Requerida, na prova testemunhal e nos factos que não foram questionados pelas partes.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em meros juízos conclusivos, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. Matéria de direito

As questões que se impõe apreciar e decidir são, a saber: i) o saldo RFAI que transita para o período tributário de 2019; ii) como aplicar, *in casu*, o art. 4.º, 4, da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, quando prescreve que "*o correspondente excesso é adicionado ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do imposto a pagar ou a recuperar*", nas situações em que foram excedidos os limites previstos nos art. 23.º, 1, art. 23.º, 2, e 23.º, 5, todos CFI.

Subsequentemente, coloca-se a questão da legalidade dos juros compensatórios liquidados pela Requerida e a do direito da Requerente a indemnização por prestação de garantia indevida.

1. Questão prévia — a exceção de caso julgado

Conforme se referiu, aquando da realização da reunião a que alude o art. 18.º, RJAT, foi

oficiosamente proferido despacho para que as partes, querendo, se pronunciassem sobre eventual exceção de caso julgado resultante da decisão prolatada no âmbito do processo n.º 309/2023-T.

Veio a Requerida pugnar pelo não trânsito em julgado da decisão arbitral sob o n.º 309/2023-T, pois foi apresentado pedido de reforma por parte da Requerente a 11 de março de 2024, não tendo, até a presente data, o Tribunal Arbitral coletivo proferido pronúncia sobre o requerido.

Seja como for, a AT aproveita o ensejo para tomar posição relativamente às repercussões nos presentes autos do decidido no processo 309/2023 - T. Para a Requerida, sublinhando existir uma aparente contradição entre aquilo que é parte da decisão e o corpo do prolatado, considera que *"pese embora tenha sido decidida a improcedência do pedido relativamente aos gastos dedutíveis em sede de RFAI, terá se ser realizado um ajustamento de saldos em 2019, relativamente à dotação do RFAI de 2017, com referência à consideração de que foi cumprido o período de permanência daquele AFT na esfera da requerente (Robot Servo Motorizado WITTMANN W818), no montante de € 6.316,61 (cfr. pág. 58 do relatório inspetivo relativo ao exercício de 2018 – OI2022...)"*.

Deste modo, admite a AT que *"Assim, em 2019, o saldo que terá transitado do RFAI de 2017, no montante de €393.785,45 (conforme espelhado no quadro da pág. 89 do relatório inspetivo relativo ao exercício de 2019 – OI2022...), deverá corrigido para mais em € 6.316,61, resultando num novo saldo de RFAI, disponível para anos posteriores, no montante de € 400.106,06."*

Por sua vez, veio a Requerente defender que ocorre caso julgado mas apenas na parte relativa *"ao RFAI, no sentido de serem de manter as correções à dotação de RFAI de 2017 (17.361,82€) e as correções à dotação de RFAI de 2018, mas apenas no montante de 35.453,93€ (a correção dos restantes 6.316,61€ de dotação de RFAI 2018 foi anulada — vd. página 67 e 68 da referida decisão)."*

Por isso mesmo, e agora com implicações para os presentes autos (período tributário de 2019), significa que não será *válida na sua totalidade, apenas a correção de 77.423,02€, pela Administração Tributária, a título de saldo de RFAI a transitar para os anos seguintes, aqui impugnada nos artigos 16.º-21.º e 36.º-45.º do Requerimento Inicial.*

Com relação à segunda parte do ora peticionado (reposição de benefícios fiscais no montante de 92.445,68€), a decisão proferida nos autos 309/2023 apenas impacta com relação ao montante em causa, mas já não sobre a alegada reposição ou reafetação, como defende o SP, pois isso é tema que ora se discute.

Com efeito, e de acordo com as palavras da Requerente, "*não é objeto do referido processo n.º 309/2023-T a reposição de saldos defendida agora pela Requerida ou a respetiva reafetação, como defendido pela Requerente (artigos 22.º-35.º e 46.º-140.º do Requerimento Inicial)*" pelo que "*assim, não se verifica exceção de caso julgado a propósito da matéria em discussão nos artigos 22.º-35.º e 46.º-140.º do Requerimento Inicial e 21.º-42.º da Resposta da Requerida.*". Neste ponto, inexistente da causa de pedir idêntica, não se verifica a exceção de caso julgado.

Compulsados os autos, verificamos que, após ter sido proferida decisão arbitral parcialmente procedente nos autos número 309/2023-T, a Requerente apresentou um pedido de reforma da referida decisão arbitral, baseado na contradição entre o proferido no corpo da decisão e o segmento decisório propriamente dito, conforme já *supra* detalhamos.

Verificámos também que a 15 de julho de 2024 foi junto aos autos despacho prolatado no proc. 9309/2023-T reconhecendo manifesto lapso de escrita e corrigindo a alínea a) da decisão em termos que anula o ato de liquidação *no que concerne aos gastos dedutíveis em sede de RFAI, no valor de 6.316,61€.*

Ora, caso julgado pressupõe trânsito em julgado. A decisão considere-se transitada em julgado logo que não seja suscetível de recurso ordinário ou de reclamação.

Portanto, antes de mais, importa aferir, à data de hoje, se a decisão proferida nos autos 309/2023-T é ou não é suscetível de recurso ordinário ou de reclamação.

Ora, determina o RJAT que após a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se o tribunal arbitral dissolvido nessa data (cf. art. 23.º, RJAT).

Após essa notificação, a decisão arbitral é suscetível de recurso para o tribunal constitucional ou para o Supremo Tribunal Administrativo, preenchidos determinados requisitos que, por ora, não importa considerar.

Além deste recurso, também se admite a impugnação da decisão arbitral. Tendo

provimento, a decisão será anulada pelo Tribunal Central Administrativo (art. 27.º, *idem*).

Este preceito parece-nos ser relevante para o tema que ora se aprecia. Dita ele que "*1 - A decisão arbitral é impugnável com fundamento na: a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; b) Oposição dos fundamentos com a decisão; c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º*"

A impugnação de uma decisão arbitral assume, substancialmente, a natureza de um recurso (cf. a decisão arbitral proc. 337/2023-T).

O RJAT é omissivo com relação à admissão ou não da reforma da decisão tributária. Mas que não seja por isso. Várias decisões arbitrais admitem a reforma da decisão por via do art. 616.º, CPC, *ex vi*, art. 29.º, 1, e), RJAT (v.g., processos n.ºs 468/2019-T; 693/2020-T, 258/2021-T; 249/2022-T).

O citado art. 616.º, CPC, postula, para o que aqui nos interessa: "*Não cabendo recurso da decisão, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz: a) Tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos; b) Constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.*"

Temos então que para ser admissível a reforma da sentença não pode caber recurso da decisão. Ora, vimos que esse recurso é admissível, nomeadamente por intermédio do citado art. 27.º, em particular, da sua alínea b), pois, conforme alega a Requerente, verificava-se manifesta oposição dos fundamentos com a decisão proferida pelo tribunal arbitral. Se se admite recurso não se admite a reforma, pelo menos com a fundamentação que estamos a considerar. Além do mais, não consta dos autos que a Requerente tivesse interposto recurso, nomeadamente, por via de impugnação para o Tribunal Central Administrativo.

Posto isto, então só poderemos concluir que a decisão proferida no proc. 309/2023-T transitou em julgado.

Importa, agora, saber se se verifica a exceção de caso julgado.

Para se verificar caso julgado, determina o art. 588.º, 1, CPC, *ex vi*, art 29.º, e), RJAT:

1 - Repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

2 - *Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.*

3 - *Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.*

4 - *Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico. Nas ações reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas ações constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido”.*

São requisitos do caso julgado, quando se propõe uma ação idêntica a outra, já transitada em julgado a identidade quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (Ac. STJ, 2460/15.6T8LOU-C.P1.S1, de 14 de janeiro de 2021).

Concluimos que a decisão proferida nos autos do proc. 309/2023-T já transitou em julgado. Falta verificar os outros requisitos.

Ora, compulsados os autos, concluimos que se verifica identidade dos sujeitos, mas não se verifica identidade com relação ao pedido e à causa de pedir.

Com efeito, a causa de pedir formulada no proc. 309/2023-T assenta nas correções à matéria tributável prescrita pelo RIT que se debruçou sobre o período tributário de 2018 enquanto que a causa de pedir nos presentes autos assenta nas correções à matéria tributável determinadas pelo RIT que considerou o período tributário de 2019, sendo distintas as dotações e os saldos a transitar de um período para o outro.

Por outro lado, o pedido consiste na anulação da liquidação de IRC, com o n.º 2022 ... e respetivo ato de liquidação de juros compensatórios com o n.º 2022 ..., no montante total de 2.961,44€, ato de liquidação de IVA, com o n.º 2022 ..., e respetivo ato de liquidação de Juros compensatórios n.ºs 2022 ..., no montante total de 10.585,29€, e ato de liquidação de IRS n.º 2022 ... e respetivo ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2022 ..., no montante total de 69.780,04€ relativos ao ano de 2018, perfazendo o total de 83.326,77€, enquanto que o pedido formulado nos presentes autos consiste na anulação parcial do ato de liquidação de IRC com o "n.º 2023 ... no que diz respeito à rubrica V.2.5 do relatório final da ação inspetiva ao ano de 2019, relativa à reposição de benefícios fiscais (RFAI) no valor de 92.445,68, bem como à

rúbrica V.2.1, relativa a correção de saldos não deduzidos do período anterior e a transitar para 2019 (“AJB”), no valor de 77.423,02€ e bem assim, respetivos atos de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2023..., n.º 2023 ... e n.º 2023 ...,” suportado na causa de pedir proveniente das correções invocadas pela Requerida em sede de ação de inspeção tributária ao ano de 2019.

Outro tema, sim é o dos efeitos jurídicos que a decisão arbitral prolatada no processo 309/2023-T impactam nos presentes autos. Isso é questão para o ponto seguinte.

Portanto, concluímos que não se verifica a exceção de caso julgado.

2.1. Enquadramento legal

Como vimos, a temática objeto de litígio encontra-se enquadrada pelo Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo DL 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou um novo RFAI (art. 22.º, ss, CFI), e i) incide sobre o saldo que deve transitar para o período tributário de 2019, bem como ii) se é possível reafectar saldos provenientes das dotações RFAI 2016, 2017 e 2018 ao período tributário de 2019, por se ter esgotado o saldo RFAI 2014, por violação, com relação à dotação desse ano, dos limites prescritos no art. 23.º, 5, CFI.

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) foi instituído em Portugal através do Orçamento Suplementar para 2009, em consonância com os requisitos e diretrizes estabelecidos pela regulamentação europeia, especificamente o Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão de 6 de agosto de 2008, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado comum em aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado (entretanto, revogado e substituído pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014).

Este último citado regulamento, também conhecido como Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). As suas disposições comuns abrangem todas as categorias de auxílios aí definidas e determinam a obrigatoriedade de os Estados respeitarem certos princípios quando

se decidem a implementar os auxílios definidos, incorporando as diretrizes sobre os elementos que estes auxílios devem respeitar, para serem considerados compatíveis com o mercado interno e estabelecendo expressamente a obrigação de os auxílios terem um efeito de incentivo (v. art. 6.º, RGIC).

Nos termos deste regulamento comunitário, é possível acumular as diferentes medidas de auxílio previstas, desde que tal acumulação não ultrapasse os limites máximos de intensidade de acordo com o mapa nacional de auxílios estatais com finalidade regional.

O RFAI encontra-se previsto no capítulo III do CFI, nos seus arts. 22.º a 26.º

A Portaria n.º 297/2015, de 21 setembro, procedeu à regulamentação do RFAI, tendo em vista a aplicação das regras previstas no citado RGIC, nomeadamente quanto à definição e âmbito de aplicação a investimentos iniciais e limitações, bem como das obrigações acessórias relacionadas com a documentação.

O RFAI visa incentivar o investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis, especialmente em áreas que promovam a inovação, a modernização e a competitividade das empresas.

A aprovação do novo CFI conferiu ao RFAI uma nova dimensão, quer quanto aos investimentos elegíveis, quer quanto às deduções e ao prazo do reporte do benefício. Constitui um benefício fiscal dirigido ao investimento produtivo e funcionou sempre como dedução à coleta de IRC, embora com limites diferentes, ao longo da sua vigência (cf. Fernando Marques, Regime fiscal de apoio ao investimento — parte I, in Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, n.º 90, 2020, pp 70, ss.).

Com relevância para o presente caso, de acordo com o art. 23.º, 1, a), CFI, o benefício fiscal operacionaliza-se por *a) dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes: 1) No caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º: i) 25 % das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de € 5 000 000,00; ii) 10 % das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de € 5 000 000,00; 2) No caso de investimentos em regiões elegíveis nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado*

de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º, 10 % das aplicações relevantes;

A dedução legalmente definida " é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites: a) No caso de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa resultar de cisão, até à concorrência do total da coleta do IRC apurada em cada um desses períodos de tributação; b) Nos restantes casos, até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada em cada período de tributação." (art. 23.º, 2, CFI).

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

Deste quadro normativo resulta ter o SP direito a transportar, para períodos tributários futuros, os montantes dos benefícios fiscais não utilizados no período em que foram realizadas as aplicações relevantes. É isto em que consiste o direito de o SP reportar as dotações RFAI de que é titular para períodos futuros. Basicamente, deduz à coleta do exercício, mediante reporte, o benefício fiscal sobranete dos exercícios anteriores, e assim sucessivamente, até aos seus limite e esgotamento.

As dotações são os montantes a que o SP tem direito a deduzir à coleta do IRC do período fiscal no âmbito do RFAI resultantes das aplicações relevantes efetuadas. No entanto, como resulta da lei, estão fixados limites anuais quanto ao valor que pode ser deduzido à coleta do IRC desse ano específico: até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada. O reporte permite que os benefícios fiscais não utilizados num ano não se percam, podendo ser aplicados para reduzir o IRC devido em anos futuros.

Além disso, o reporte dos saldos a transitar está sujeito a certas condições e prazos estabelecidos pela legislação fiscal. No nosso caso, o limite é o de o reporte ocorrer nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes — cf. o citado art. 23.º, 3, CFI.

Além disso, como vimos, a lei estabeleceu outro limite: *até à concorrência* (ou de 50%) *da coleta de IRC apurada em cada um dos períodos de tributação.*

Basicamente, portanto, em cada um dos 10 anos seguintes, o SP pode utilizar o saldo da dotação não utilizado até ao limite da coleta de IRC devida nesse ano.

Por outro lado, determina o art. 23.º, 5, 6 e 7 CIF, que:

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

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

7 — *Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos ficam sujeitos aos procedimentos especiais de controlo do montante dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento, nos termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pelas áreas das finanças e da economia."*

O citado art. 43.º, RFAI, estabelece os seguintes limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional:

NUTS II	NUTS III	LAU 1/LAU 2	Limites máximos aplicáveis aos auxílios ao investimento com finalidade regional
1 — Regiões elegíveis para auxílio nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia			
Norte			25 %
Centro			25 %
Alentejo			25 %
Região Autónoma dos Açores			45 %
Região Autónoma da Madeira			35 %
2 — Regiões elegíveis para auxílio nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia			
Algarve			10 %
Grande Lisboa	Grande Lisboa	Mafra	10 %
		Loures	10 %
		Vila Franca de Xira	10 %
		S. João das Lampas e Terrugem	10 %
Península de Setúbal			10 %

2 — *Os limites previstos no número anterior são majorados em 10 pontos percentuais para as médias empresas e em 20 pontos percentuais para as micro e pequenas empresas tal*

como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, exceto quanto a projetos de investimento cujas aplicações relevantes excedam € 50 000 000,00.

3 — No caso de projetos de investimento cujas aplicações relevantes excedam € 50 000 000,00, independentemente da dimensão da empresa, os limites previstos no n.º 1 estão sujeitos ao ajustamento previsto no estabelecido no parágrafo 20 do artigo 2.º do RGIC.

Por fim, determina o art. 24.º, CFI, que " 1 — Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o RFAI não é cumulável com quaisquer benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos neste ou noutros diplomas legais. 2 — O RFAI é cumulável com a DLRR, desde, e na medida em que, não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos nos n.ºs 4 a 6 do artigo anterior."

Portanto, é possível beneficiar em simultâneo, do RFAI e da DLRR relativamente às mesmas aplicações relevantes, desde que o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes, não ultrapasse os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional constantes do art. 43.º do CFI.

Do mesmo modo, é possível usufruir do benefício fiscal de um determinado investimento e cumular esse benefício com o que resulta de outro investimento, independentemente dos anos em que os investimentos foram realizados (daí RFAI 2014, RFAI 2015, e assim, sucessivamente).

Com efeito, o montante total dos benefícios (fiscais e não fiscais) associados a um investimento (em valores atualizados) nunca pode ser superior a uma % (limite máximo aplicável) do montante das aplicações relevantes (em valor atualizado).

Mais que isso, a lei permite cumular o crédito fiscal proveniente de um investimento com os créditos fiscais reportados de anos anteriores resultantes de outros investimentos. O que importa, em quaisquer circunstâncias, é que o triplo limite que a lei estabelece (o art. 23.º, 1, o art. 23.º, 2, e o art. 23.º, 5, CFI) seja respeitado.

No entanto, determina o art. 4.º, 1, a), da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, sobre a epígrafe "*Limites máximos aplicáveis*", que "*Qualquer investimento inicial iniciado pelo mesmo beneficiário, incluindo qualquer empresa do mesmo grupo, num período de três anos a*

contar da data de início dos trabalhos de um outro investimento relativamente ao qual tenham sido concedidos benefícios fiscais, ou qualquer outro auxílio de Estado com finalidade regional na mesma região de nível 3 da Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS), deve ser considerado parte de um projeto de investimento único"

Se forem excedidos os limites referidos, determina o art. 4.º, 4, da citada portaria, que "o correspondente excesso é adicionado ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do imposto a pagar ou a recuperar".

Conforme refere Fernando Marques, cit., p. 75, "o n.º 3 do artigo 23.º do CFI estabelece a possibilidade de reporte do benefício fiscal do RFAI (dedução à coleta em IRC) não utilizado nos dez períodos de tributação seguintes.

Existe, então, a possibilidade, no pressuposto de que nos períodos de tributação seguintes exista coleta suficiente para a dedução, de utilizar este crédito de imposto nesses exercícios seguintes. É esta possibilidade que nos remete para o reconhecimento de um ativo por imposto diferido, pois, no futuro, perspectiva-se a redução do imposto a pagar (imposto corrente) em virtude do reporte deste crédito.

Um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usadas perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados (§ 31 da NCRF n.º 25). Como podemos verificar, está sempre presente de forma inequívoca, a característica qualitativa da prudência.

As mesmas cautelas se aplicam ao reconhecimento de activos por impostos diferidos originados por créditos fiscais (deduções à coleta) não utilizados no exercício em que são gerados e que podem ser utilizados em exercícios futuros (e.g. RFAI, SIFIDE, etc.)

No caso concreto do RFAI, a recuperação do crédito fiscal pode ser total, isto é, não está dependente da aplicação de uma taxa de imposto, pois este reporte funciona por dedução à coleta. Pelo que, na forte expectativa de existência de coleta futura suficiente para a recuperação deste crédito de imposto, o ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido pelo valor total do incentivo calculado.

Se a dedução à coleta atribuída no âmbito do RFAI não puder ser integralmente utilizada para reduzir o imposto a pagar do mesmo período em que o incentivo fiscal foi

atribuído, reporta-se esse crédito fiscal não utilizado para os períodos seguintes.

De tudo isto resulta claro que o montante de dedução a efetuar sobre a coleta de IRC no período tributário relativo a 2019 está dependente do montante de eventuais dotações transportadas dos saldos dos períodos tributário anteriores e o montante de dedução à coleta está dependente do montante de coleta sobre a qual incide essa dedução.

Dito de outra maneira, o montante da dotação disponível para dedução no período tributário de 2019 é influenciado não apenas pela dotação relativa ao período de 2019, mas também pelos saldos não utilizados de anos anteriores que foram reportados para 2019.

Este mecanismo de reporte permite que o SP utilize plenamente os benefícios fiscais ao longo de vários anos, nos termos e com os limites legais, como sendo um crédito de imposto. Depois, quanto mais elevado for o montante de coleta maior o montante a deduzir no período tributário correspondente, já que, como vimos, reporta-se sempre a um limite que consiste até à concorrência de 50 % da coleta apurada.

Além disso, a lei estabelece ainda limites máximos aos auxílios estatais com finalidade regional **considerando o investimento em causa**. Estes limites são o montante máximo de benefícios fiscais ou outros auxílios que o SP pode receber, determinado com base na localização geográfica do investimento. Estes auxílios são regulados por normas da União Europeia para evitar que distorçam a concorrência no mercado interno.

Ultrapassado o limite legal a consequência é, como vimos, a de o excesso ser adicionado ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do imposto a pagar ou a recuperar.

Ora, se o SP é titular de um crédito de imposto num determinado ano tributário, proveniente de um determinado investimento, e existindo coleta suficiente para a dedução, desde que não ultrapasse os limites legais, pode utilizar este crédito de imposto nesse exercício. Portanto, para a dedução num determinado ano é indiferente se em ano fiscal anterior o limite dos auxílios estatais com finalidade regional foi ultrapassado, para um certo investimento, se o crédito, efetivamente, é reconhecido no seu exato montante, como foi, *in casu*, pela AT, para os anos de 2016, 2017 e 2018.

Vejamos agora o caso concreto.

2.2. Correção no montante de 124.115,09€ a título de saldo de RFAI a transitar para os anos seguintes (a primeira parte do pedido formulado pela Requerente)

Esta questão opera com os conceitos que acabámos de precisar relativamente à possibilidade de o SP reportar dotações RFAI não utilizadas num determinado período tributário em períodos tributários seguintes, dentro dos limites legais.

Obviamente que, se se impugnam correções que impactam diretamente nos valores das dotações de determinados períodos cujos saldos poderiam transitar para períodos seguintes, sendo um desses períodos seguintes o de 2019, naturalmente que o resultado dessa demanda tem *in casu* impacto direto, pois os montantes dos saldos transitados dependem deles próprios.

Ora, como resulta dos presentes autos, o SP não aceitou as correções no total de 77.423,02€ (17.361,82€ (2017) + 41.770,54€ (2018) + 18.290,66€) que decorrem das correções no âmbito da inspeção ao período tributário de 2018, e que originaram o processo que correu termos com o n.º 309/2023-T.

Como vimos, a decisão prolatada no proc. 309/2023-T, conclui, neste ponto, por negar provimento ao pedido formulado pela Requerente, com relação ao período de 2018; no entanto, no corpo da decisão, mais propriamente, na pág. 67, resulta especificamente quanto ao ponto B (*«Sobre o período de permanência do Robot Servo Motorizado WITTMANN W818 por um prazo mínimo de três anos na esfera da requerente»*) o seguinte: *«Na apreciação do tribunal, os elementos de ambas as faturas permitem concluir que se trata, num caso, da compra de um Robot Wittman e, no outro, da venda de um Robot Wittman.*

É certo que no caso da fatura de compra existe uma referência “Robot Wittman W818”, que não existe na fatura de venda. Segundo declaração de testemunhas, a fatura de venda contém maior detalhe na alienação do dito equipamento.

Há, assim, elementos para que se conclua se o robot foi adquirido, não estava já nas instalações da requerente aquando da inspeção, e que a fatura de alienação tem indicações que mostram um grau de semelhança muito elevado com o ativo adquirido, se deem tais elementos como prova bastante segundo a qual o robot cumpriu o prazo mínimo de três anos de permanência na esfera da requerente, decidindo-se este ponto em favor dela.

Considerando que a decisão já transitou em julgado então, como admite a própria AT, quando se pronuncia sobre a exceção analisada, "*relativamente aos gastos dedutíveis em sede de RFAI, terá de ser realizado um ajustamento de saldos em 2019, relativamente à dotação do RFAI de 2017, com referência à consideração de que foi cumprido o período de permanência daquele AFT na esfera da requerente (Robot Servo Motorizado WITTMANN W818), no montante de € 6.316,61*".

Além do mais, como vimos, o próprio Tribunal Coletivo reconheceu o manifesto lapso de escrita, tendo proferido, entretanto, decisão corretiva extrativa do lapso ao anular o ato de liquidação *no que concerne aos gastos dedutíveis em sede de RFAI, no valor de 6.316,61€*.

Assim, em 2019, deve considerar-se que ao saldo que transita relativo ao RFAI 2017, no montante de € 393.785,45 deve acrescer a importância de € 6.316,61, passando a totalizar € 400.106,06, como estando disponível para os anos subsequentes.

Além do mais, a decisão no proc. 309/2013-T também anulou as seguintes correções em sede de IRC, para o ano de 2018: i) gastos não relacionados com a obtenção de rendimentos (VI.1.1.) – no montante de 40.000,00€; Gastos com Materiais (VI.1.1.3.) - no montante de 348,80€; Gastos com Ofertas (VI.1.1.4.) - no montante de 5.297,52€; Outros Gastos (VI.1.1.5.) - no montante de 2.512,06€; Gastos com Deslocações e Estadas (V.1.3) - no montante de 6.216,16€; Outros Gastos com o Pessoal (V.1.4.2.) – no montante de 1.373,86€; o que perfaz o montante total de € 55.748,40.

Estas correções não aceites, no montante de € 55.748,40 originam uma redução na matéria coletável na proporção, permitindo que o SP não tenha de deduzir o benefício fiscal correspondente. Desta forma, este montante, que a AT apurará, deve ser acrescido ao saldo RFAI a transitar para os anos seguintes.

Portanto, com a decisão proferida nos autos n.º 309/2023-T, resultam afetados parte dos pressupostos de facto assumidos pela AT na correção que deu origem à liquidação que agora apreciamos e que, nessa medida, não se poderá manter, por haver saldo a transitar para o exercício de 2019, o qual fora parcialmente indevidamente corrigido na medida em que o tribunal aceitou como válidos para efeitos de RFAI parte dos investimentos realizados em 2014.

Termos em que se decide dar provimento parcial ao peticionado admitindo os aumentos de saldo RFAI 2019, conforme sobredito.

2.3. Reposição do saldo RFAI 2014 no montante de 92.445,68€ vs. reafecção de saldos RFAI 2016, 2017 e 2018.

Conforme resulta provado, o RIT concluiu pela necessidade de o SP ter de repor benefícios fiscais no montante de 92.445,68€, que resulta da diferença entre 100.976,59€ (deduções à coleta efetuadas nos períodos de tributação de 2015 a 2018, relativos ao RFAI de 2014) e 8.530,91€ (montante a que teria direito deduzir, por força dos limite máximo de auxílio estatal previsto no art. 43.º, CFI), da seguinte forma:

Ora, nos períodos de tributação de 2015 a 2018 o sujeito passivo deduziu à coleta os seguintes montantes relativos ao RFAI de 2014, que ascendem a 100.976,59€, quando o limite máximo de auxílio regional a que se refere o artigo 43.º do CFI era de apenas 8.530,91€:

Período de tributação	Dotação do período	Dedução do período	Período de tributação em que o saldo foi deduzido					Total
			2014	2015	2016	2017	2018	
2014	247 358,49 €	- €	- €	7 373,21 €	11 023,73 €	23 477,89 €	59 101,76 €	100 976,59 €
2015	170 448,64 €	7 373,21 €		- €	- €	- €	- €	- €
2016	67 423,13 €	11 023,73 €			- €	- €	- €	- €
2017	393 785,45 €	23 477,89 €				- €	- €	- €
2018	141 375,04 €	59 101,76 €					- €	- €
2019	387 354,18 €	71 513,16 €						- €

Assim, as deduções à coleta operadas nos períodos de tributação de 2015 a 2018 relativas ao RFAI do período de 2014 deveriam ter sido repostas, em cumprimento do disposto nos n.ºs 5, 6 do artigo 23.º e artigo n.º 43.º, todos do CFI.

Como vemos, cf. quadro que consta no RIT, em 2014 o SP tinha uma dotação de RFAI desse período no montante de € 247.358,49. Tal valor foi depois parcialmente utilizado para dedução às coletas dos anos de 2015 (€ 7.373,21) 2016 (€11.023,73), 2017 (€23.477,89) e 2018 (€59.101,76). O total deduzido relativo ao RFAI 2014 foi do montante de €100.976,59.

Sobre este ponto, articula o SP o seguinte: *o entendimento da Administração Tributária foi no sentido de que os saldos deduzidos à coleta nos anos seguintes (2016 a 2019) o foram a partir da dotação de RFAI de 2014 – designadamente, no montante de 92.445,68€ (100.976,59€*

- 8.530,91€) -, pelo que considerou aquela que tais deduções eram indevidas por saldo insuficiente, pois que a dotação de 2014, naquele montante (8.530,91), havia sido esgotada em 2016 (7.373,21€ em 2015 e o restante em 2016).

Consequentemente, segundo a Administração Tributária, deveriam tais saldos de RFAI (alegadamente deduzidos indevidamente) no montante de 92.445,68€, ser repostos, no “campo 372 do quadro 10 da declaração Modelo 22”.

Em suma, o montante de 92.445,68€ — obtido, após as correções da Administração Tributária ao ano de 2018, que, como já se referiu, são ainda controvertidas porque não aceites na totalidade pelo Sujeito Passivo e, portanto, tal montante poderá ser inferior — diz respeito aos saldos deduzidos à coleta de 2016 a 2018, desdobrando-se nos seguintes termos:

	2015	2016	2017	2018	2019	
Dedução do saldo de RFAI no período	2014	7.373,21€	11.023,74€	23.477,89€	59.101,77€	35.756,58€
	2015					
	2016					
	2017					
	2018					
	2019					35.756,58€

Prosseguindo, da mesma forma, entendeu ainda a Administração Tributária que a dedução à coleta operada ao período ora em causa, 2019, a partir da dotação de RFAI de 2014, no montante de 35.756,58€, não poderia ser aceite por inexistir, à data, saldo de RFAI de 2014 passível de deduzir à coleta (após as correções efetuadas pela Administração Tributária, como já exposto).

Mas que, nesse ano (2019), por existir saldo de RFAI não deduzido em períodos anteriores, designadamente da dotação de 2015, se iria proceder à reafecção da dedução desse saldo, no período de 2019.

Assim, anteriormente à correção da Administração Tributária, o SP havia deduzido à coleta de 2019 o montante de 35.756,58€ a partir da dotação de 2014 que julgava possuir e ainda o montante de 35.756,58€ à dotação de 2019 (cf. quadro 074, campo 715 da mod. 22 de 2019), num total de 71.513,16€.

Passando a Administração Tributária, após correções à dotação de RFAI de 2014, a reafectar a dedução feita pelo Sujeito Passivo a partir de saldo de RFAI da dotação de 2014 no ano de 2019, à dotação de RFAI de 2015 e 2016, nos montantes de 38.757,09€ 3.000,51€, respetivamente (ao contrário do entendimento adotado quanto aos saldos deduzidos nos anos anteriores pelo Sujeito Passivo), mantendo a dedução realizada pelo Sujeito Passivo quanto à dotação de 2019:

Período de tributação	Dotação do período	Dedução do período	Período de tributação em que o saldo foi deduzido					Total Saldo Deduzido	Saldo não Deduzido
			2014	2015	2016	2017	2018		
2014	8 530,91 €	- €	- €	7 373,21 €	1 157,70 €			8 530,51 €	- €
2015	136 040,76 €	7 373,21 €		- €			38 757,09 €	38 757,09 €	97 283,67 €
2016	67 423,13 €	11 023,73 €			- €		3 000,51 €	3 000,51 €	64 422,62 €
2017	393 785,45 €	23 477,89 €				- €	- €	- €	369 785,45 €
2018	141 375,04 €	59 101,76 €					- €	- €	141 375,04 €
2019	324 893,36 €	71 513,36 €					35 756,58 €	35 756,58 €	289 136,78 €
TOTAL	1 072 048,65 €	172 489,75 €	- €	7 373,21 €	1 157,70 €	- €	- €	77 514,18 €	896 043,57 €

Ora, segundo a Requerente, a AT presumiu que os saldos deduzidos à coleta pelo SP nos anos de 2016 e 2017 o foram a partir do RFAI de 2014. Pois, se é certo que de facto, no ano de 2018 e 2019, os saldos deduzidos à coleta pelo SP foram a partir da dotação de RFAI de 2014, conforme se verifica na mod. 22 do ano de 2018 e 2019 pois que só a partir de 2018 passou a ser obrigatório indicar, no quadro 074, campo 744 e respetivo campo 02, o período de tributação em que se adquiriu o direito ao benefício, o mesmo já não se verificava relativamente aos anos de 2016 e de 2017.

Acontece que, segundo o SP, na ação inspetiva ao ano de 2018, a AT, relativamente aos saldos deduzidos, alegadamente, de forma indevida em face das correções efetuadas pela mesma aos anos de 2014-2018, assumiu entendimento contrário ao que agora vem assumir. Isto porque nessa ação inspetiva, entendeu que tais saldos deveriam ser reafetados em face da existência de saldos de RFAI de outros anos:

Período de tributação	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do Período	Período a que respeita a dedução	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
2014	- €	2 858,51 €	2014	- €	2 858,51 €
2015	2 858,51 €	- €	2014	2 858,51 €	0,00 €
	- €	67 712,11 €	2015	4 337,56 €	63 374,55 €
2016	0,00 €	- €	2014	- €	0,00 €
	63 374,55 €	- €	2015	11 023,73 €	52 350,82 €
	- €	55 896,68 €	2016	- €	55 896,68 €
2017	0,00 €	- €	2014	0	0,00 €
	52 350,82 €	- €	2015	28 477,89 €	28 872,93 €
	55 896,68 €	- €	2016	- €	55 896,68 €
	- €	393 785,45 €	2017	- €	393 785,45 €
2018	0,00 €	- €	2014	- €	0,00 €
	28 872,93 €	- €	2015	28 872,93 €	0,00 €
	55 896,68 €	- €	2016	3 676,20 €	52 220,48 €
	393 785,45 €	- €	2017	- €	393 785,45 €
	- €	141 375,05 €	2018	- €	141 375,05 €

Da mesma forma, também após as correções realizadas à dotação de RFAI de 2019 — já no âmbito da ação inspetiva ora em causa, ao ano de 2019 —, a AT reafectou o saldo anteriormente deduzido pelo SP à dotação de 2014, em 2019, no montante de 35.756,58€, ao saldo de RFAI ainda existente da dotação de 2015 (€ 38.757,09) e 2016 (€ 3.000,51).

Pelo contrário, também na presente ação inspetiva, relativamente aos saldos alegadamente deduzidos indevidamente, segundo a AT, à dotação de 2014, nos anos de 2016, 2017 e 2018, entende agora aquela que os mesmos devem ser repostos (e não reafectados), posição que o SP não se conforma.

Entende o SP que tinha dotações RFAI suficientes dos próprios anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 para suportar as correspondentes deduções. Daí que para os anos de 2016, 2017 e 2018 não se justificava a reposição dos valores deduzidos, como pretende a AT pois é possível a reafecção de saldos existentes.

O SP fundamenta esta posição considerando o art. 4.º, 4, da Portaria n.º 297/2015, de 21 setembro, como visando os casos "*em que o SP, não podia, efetivamente, de qualquer forma, beneficiar da dedução à coleta de IRC, por não deter qualquer benefício fiscal em sede de RFAI, eximindo-se, dessa forma, ao pagamento do imposto devido, com a dedução de saldos de RFAI que não detém, o que não se verifica no caso concreto pois que o SP, ainda que tenha ultrapassado tais limites relativamente a dotações específicas de RFAI, possuía, ainda assim, benefício fiscal suficiente (de diferentes anos) para continuar a deduzir à coleta os montantes que deduziu.*

Dito de outra maneira: "se o SP deduz à coleta, segundo a AT, saldos de RFAI de um ano em que se excedeu tais limites, mas apresenta saldos de RFAI nesses mesmos anos, que pode utilizar para deduzir à coleta na mesma proporção, nos próprios anos e/ou seguintes, aquele sempre iria poder deduzir à coleta tais benefícios, seja a partir da dotação de RFAI que excedeu os limites, até ao montante que não exceda, seja a partir da dotação de RFAI de outros anos, tendo igualmente em conta tais limites." Ou seja, "sempre o SP conseguiria beneficiar da dedução à coleta em sede de RFAI — não com o saldo resultante da dotação de RFAI de 2014, mas com dotação de 2015, 2016, etc. —, não se verificando, por conseguinte, qualquer excesso, no caso concreto, no montante de 92.445,68€."

Por sua vez, entende a AT o seguinte: "No caso concreto, e repisando e repristinando o já ante exposto, com referência ao RFAI de 2014, os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional foram excedidos (50% no caso), uma vez que, o investimento considerado relevante para efeitos de RFAI (benefício fiscal correspondente a 25% do investimento) usufruiu cumulativamente de um incentivo financeiro não reembolsável (49,42% do investimento) no âmbito do Programa QREN CENTRO- 07-...-FEDER-...— Aviso 12/SI/2012, pelo que a Requerente só tinha direito à dedução de € 8.530,91 e tinha deduzido à colecta entre 2015 e 2018, o total de € 110.976,59.

O excedente apurado (€ 92.445,68) foi objecto de reposição, nos termos e para os efeitos do n.º 4 do art.o 4.o da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

Assim, conforme é referenciado no RIT no período de tributação de 2019:

- I. A dedução à colecta operada pelo sujeito passivo na declaração Modelo 22 de 2015, ascende a € 7.373,21, pelo que absorve parte do saldo da dotação de 2014 (€ 8.530,91). Fica ainda disponível um saldo de € 1.157,70;
- II. A dedução à colecta operada pelo sujeito passivo na declaração Modelo 22 de 2016, ascende a € 11.023,73 pelo que absorve o remanescente do saldo da dotação de 2014 (€ 1.157,70). E aqui esgota a dotação de 2014. Quanto ao diferencial deduzido indevidamente, na inexistência de dotação de 2014, terá de ser repostado. O mesmo sucederá com a dedução operada em 2017 e 2018;

- III. *Neste sentido, e relativamente aos montantes relativos à dotação de 2014 deduzidos até 2018, inclusive, a AT não poderá efectuar qualquer reafecção de deduções a dotações de outros períodos que possam estar disponíveis, nem teria base legal para o fazer por colidir com o estatuído no artigo 4.º n.º 4 da Portaria no 297/2015 de 21 de setembro;*
- IV. *É que, como já referimos anteriormente, de acordo com este preceito legal, o imposto deduzido em excesso é adicionado ao IRC liquidado;*
- V. *Quanto à dedução operada em 2019, tratando-se do período de tributação objecto do procedimento inspetivo, verificando-se a inexistência de saldo relativo a dotação de 2014, é ainda possível efectivar a dedução à colecta de saldos de períodos anteriores que estejam disponíveis, porquanto os mesmos são conhecidos, pelo que foi esse o procedimento adotado pela Autoridade Tributária. Até porque a reposição de benefícios fiscais é efectuada relativamente a benefícios fiscais usufruídos ilegítimamente em períodos de tributação anteriores ao período corrente objecto de análise.*

Afigura-se, não obstante, importante sublinhar que a reposição da dotação do RFAI 2014 deduzida em excesso, ocorreu em 2019, uma vez que somente nessa data, foi decidido favoravelmente o encerramento do Projecto CENTRO-07-...-FEDER-..., e a atribuição da Fase B do Prémio de Realização, consubstanciada na conversão adicional de € 356.833,41 de incentivo reembolsável em incentivo não reembolsável (65% x € 548.974,47)” (cfr. RIT, em V.2.4).

O ponto essencial da fundamentação alegada pela AT consiste no seguinte: *relativamente aos montantes relativos à dotação de 2014 deduzidos até 2018, inclusive, a AT não poderá efectuar qualquer reafecção de deduções a dotações de outros períodos que possam estar disponíveis, nem teria base legal para o fazer por colidir com o estatuído no artigo 4.º n.º 4 da Portaria no 297/2015 de 21 de setembro*

Portanto, para a AT, a razão do seu entendimento resulta do normativo positivado pelo art. 4.º, 4, citado.

Não podemos concordar com a posição vertida pela AT nos presentes autos. Aliás, nem sequer verificamos qualquer incompatibilidade axiológico-normativa entre a aplicação do citado preceito e a posição defendida pelo SP, isto é, entre a conclusão do RIT de concluir pela

reposição das deduções operadas e o peticionado pelo SP de utilizar créditos de imposto resultantes de saldos transitados RFAI de períodos tributários anteriores, que não de 2014, a 2019.

Como referimos em cima, nas considerações gerais, *se o SP é titular de um crédito de imposto num determinado ano tributário, proveniente de um determinado investimento, e existindo coleta suficiente para a dedução, desde que não ultrapasse os limites legais, pode utilizar este crédito de imposto nesse exercício. Portanto, para a dedução num determinado ano é indiferente se em outro ano fiscal o limite dos auxílios estatais com finalidade regional foi ultrapassado, para um certo investimento, se o crédito, efetivamente, é reconhecido no seu exato montante, como foi, in casu, pela AT, para os anos de 2016, 2017 e 2018.*

Vejam os.

A AT apenas demonstra que foi ultrapassado o limite do art. 43.º, CFI, por investimento, com relação à dotação RFAI 2014. Ora, como vimos, de acordo com o CFI e com o RGIC, é possível cumular diferentes medidas de auxílio, desde que tal acumulação não ultrapasse os limites máximos de intensidade de acordo com o mapa nacional de auxílios estatais com finalidade regional. Ignora-se, no entanto, se esses limites foram ultrapassados com relação às dotações RFAI's dos períodos subsequentes, devendo ter cabido à AT a prova disso mesmo. Nada tendo dito, é-nos permitido concluir que, nos anos subsequentes (RFAI's 2016, 2017, 2018 e 2019), para os presentes efeitos, os limites previstos no art. 43.º, CFI, não foram ultrapassados.

Seja como for, na decisão proferida no processo 309/2023-T, a questão dos limites não se colocou, nem pelo SP nem pela AT. Nunca foi um tema chamado pelas partes nem nunca o Tribunal possuía esses elementos de facto para admitir ou não admitir a aplicação do artigo 43.º. O mesmo já não se passa nos presentes autos. Daí que é excessivo e sem fundamento vir dizer que estamos perante uma situação de *venire contra factum proprio*, como refere o SP, pois o enquadramento fático de um caso é substancialmente diferente do enquadramento fático do outro, quanto ao que este ponto releva.

Com efeito, se pode acontecer que para um determinado ano fiscal o sujeito passivo tenha ultrapassado os limites previstos no artigo 43.º, CFI, é necessário demonstrar que foram ultrapassados com relação a um mesmo investimento, para as mesmas aplicações relevantes, e

para os anos das dotações dos auxílios fiscais para os quais se pretende deduzir à coleta esses mesmos benefícios (isto é, é necessário demonstrar um triplo limite: o do art. 23.º, 1, o do n.º 2, b), e o do art. 43.º, todos CFI), o que não foi o caso.

Na verdade, a AT apenas demonstrou isso, pelo menos relativamente ao ano de-2014 (quando faz referência ao projeto *Programa QREN CENTRO- 07-0403-FEDER-039103 – Aviso 12/SI/2012*). E o SP terá aceitado o determinado, portanto, ela não é controvertida.

O SP pode beneficiar do RFAI não apenas em um específico ano, mas em vários anos, pois tudo depende do período tributário em que se realizaram as despesas elegíveis e se elas emergem do mesmo investimento. Pois, como resulta da lei, os limites dos arts. 23.º, 1, e 43.º, é considerando o investimento, e o limite previsto nos arts. 23.º, 2 é considerando o período tributável. Ora, *in casu*, o limite em apreciação é o que resulta do art. 43.º, CFI, logo o limite é por investimento — e não resulta que as dotações dos anos subsequentes sejam provenientes do mesmo investimento em aplicações relevantes em 2014.

Além do mais, o RFAI caracteriza-se por ser um 'incentivo fiscal', logo, tal como o nome indica, tem em vista *incentivar uma despesa de investimento, ou seja, dar um estímulo adicional à realização de uma despesa que é uma despesa efetuada com "animus" empresarial e não meramente fiscal (o benefício fiscal é apenas um "plus" relativamente ao impulso do investimento e não o "mobil" do mesmo)* — cf. Ac STA, proc. 907/14.8BEVIS, de 23 de junho de 2021.

Admitir que, tendo o SP apresentado um investimento num determinado ano fiscal e beneficiado de vários incentivos naturalmente terá de se aplicar o art. 43.º. Mas, realizar vários investimentos em distintos anos fiscais, mesmo beneficiando de vários incentivos fiscais, desde que não ultrapasse o limite do art. 43.º, o direito à dedução verifica-se. O espírito do legislador, parece-nos, vem no sentido de facultar ao sujeito passivo instrumentos que lhe permitam efetuar investimentos presentes, mas que não estejam dependentes de investimentos de anos fiscais anteriores.

Daí que, *in casu*, não se coloca em causa a legalidade do procedimento adotado pela AT com relação às conclusões extraídas do RIT relativamente a dotação 2014, pois, aí, os limites foram ultrapassados (aliás, nem o próprio SP coloca isso em causa). Mas, o mesmo já não se

pode dizer, pelo menos nada resultou provado nesse sentido, relativamente aos períodos de tributação de 2016, 2017 e 2018.

Não ignoramos ser o RFAI, um benefício fiscal qualificado como *um facto impeditivo da tributação-regra*, pelo que *a não verificação dos pressupostos da sua aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação, como estabelece o art.º 12, n.º 1 do E.B.F.* (cfr. Acórdão do STA, 2ª Secção, 16/09/2020, rec.954/13.7BEPRT; J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág.463 e seg.; Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos C.T.F., n.º 165, 1991, pág.253 e seg.). No entanto, permitam-nos acrescentar, facto impeditivo de tributação-regra em cada período tributário/investimento/aplicações relevantes, exceto, claro, se a lei dispuser diversamente. Esse facto impeditivo pode até verificar-se no período tributário subsequente ao ocorrido no ano fiscal anterior com relação ao um específico projeto. Mas tem de se verificar.

Significa então que não está demonstrado para os anos 2016, 2017 e 2018 que os limites foram ultrapassados. Se isso não está demonstrado, então esses saldos RFAI existentes podem ser utilizados para os anos fiscais em causa, isto é, podem ser reafetados e não repostos, porque o SP tem uma bolsa fiscal de créditos que pode utilizar quando bem entender, mas desde dentro dos limites temporais legalmente definidos.

A AT considerou sempre em toda a sua narrativa apenas a dotação RFAI 2014 e insistiu sempre nessa linha, tendo o seu expoente argumentativo na seguinte afirmação "*Neste sentido, e relativamente aos montantes relativos à dotação de 2014 deduzidos até 2018, inclusive, a AT não poderá efectuar qualquer reafecção de deduções a dotações de outros períodos que possam estar disponíveis, nem teria base legal para o fazer por colidir com o estatuído no artigo 4.º n. 4 da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro*".

A AT fá-lo, em parte, porque foi isso o declarado pelo SP no mod. 22 (*Conclui-se, portanto, que os SIT actuaram em conformidade com as prescrições legais em vigor à data dos factos, especificamente com o disposto no CFI, artigos 23.º e 43.º e n.º 4 do art. 4.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e também de acordo com as declarações da requerente quanto à dedução efetiva da dotação do RFAI 2014 em períodos anteriores a 2019, que se revelou indevida por exceder os limites máximos estabelecidos para os auxílios regionais, no caso concreto, para a região Centro*) — o negrito é nosso.

Ora, o SP manifesta nos presentes autos vontade de utilizar as dotações RFAI 2016, 2017 e 2018 para as deduzir à coleta do período tributário de 2019.

Além disso, a declaração da Requerente foi no sentido referido pela AT porque, na verdade, entendia esta que tinha direito a deduzir saldos RFAI com origem na da dotação 2014. Resulta dos autos nada mais para além disso.

Na verdade, só na inspeção que se debruçou sobre o período tributário de 2018 é que a Requerente se viu confrontada com o entendimento da AT relativamente à ausência de saldo proveniente da dotação RFAI 2014 a partir do ano de 2016 e com as reafetações oficiosas de saldos por ela decidida.

Se era entendimento da Requerente que existia saldo proveniente de dotação que era a mais antiga (2014), era provável e expectável que utilizasse esse saldo para os anos fiscais para os quais pretendia usufruir desses benefícios, até que os mesmos se esgotassem.

Ao vir pedir a anulação das liquidações de IRC, conforme peticiona nos presentes autos, argumentando que pretende utilizar saldos provenientes de dotações com origem em RFAI de outros anos, além de 2014, a Requerente nada mais faz do que exercer um direito legalmente positivado: o transporte de saldos de benefícios fiscais de uns anos para outros anos (obviamente, dentro dos limites que a própria lei impõe com relação a esses transportes, mas que para estes autos não relevam).

Aliás, neste ponto, o entendimento do ST é idêntico ao da AT: bem visto, o SP também admite que não tem saldo disponível para utilizar nos anos subsequentes proveniente da dotação RFAI 2014. Mas, o que separa o entendimento do SP e o da AT é o da possibilidade ou não de utilizar as dotações RFAI dos próprios anos e/ou os seus saldos transportados para os anos subsequentes.

Curiosamente, a AT admite a interpretação defendida pelo SP mas apenas para o período tributário de 2019, período sobre o qual incidiu a inspeção tributária. Dita a AT assim: "*Quanto à dedução operada em 2019, tratando-se do período de tributação objecto do procedimento inspetivo, verificando-se a inexistência de saldo relativo a dotação de 2014, é ainda possível efectivar a dedução à colecta de saldos de períodos anteriores que estejam disponíveis, porquanto os mesmos são conhecidos, pelo que foi esse o procedimento adotado pela Autoridade Tributária. Até porque a reposição de benefícios fiscais é efectuada relativamente*

a benefícios fiscais usufruídos ilegítimamente em períodos de tributação anteriores ao período corrente objecto de análise."

Para a AT, aparentemente, a justificação para admitir a reafecção, neste caso, provém de 2019 ser o período de tributação objeto do procedimento inspetivo e de os saldos de períodos anteriores serem conhecidos.

Ora, em lado algum a lei impõe que a reafecção só possa ocorrer com relação aos períodos tributários sobre o qual incide a respetiva inspeção. Além disso, a AT não só tem conhecimento dos saldos disponíveis em 2019 como também tem conhecimento dos saldos disponíveis nos anos anteriores.

Esta situação de a AT em sede de procedimento inspetivo confrontar-se com dotações insuficientes e a necessidade de transportar saldos, operacionalizando as adequadas reafetações não é nova e, em particular, não é nova com relação a este SP, ora Requerente. Na inspeção que teve por objeto o período tributário de 2018 a AT admitiu — e promoveu officiosamente — reafetações de saldos para além desse mesmo período tributário objeto de inspeção.

Na verdade, numa perspectiva helicóptérica, *in casu*, tanto faz repor diferenciais deduzidos indevidamente por inexistência de dotação de um específico ano como utilizar saldos de RFAI de outros anos. É certo que, legalmente, não será rigorosamente assim devido ao limite dos 10 anos. Mas, para o presente caso (que é o que na verdade importa) essa questão não se coloca, pois o limite dos referidos 10 anos em momento algum se verifica.

Portanto, o art. 23.º, 5, CFI, manda repor o excesso, mas para os casos em que o SP não detém o direito a transportar saldos de outros anos RFAI, quando, nesses anos, os limites do art. 43.º, CFI, para os investimentos dos quais resultam os auxílios fiscais, não se verificam.

Desta forma, deve ser dado provimento ao peticionado pelo SP quanto a este ponto.

3. Do abuso de direito

A Requerente veio fundamentar o seu peticionado argumentando com a figura do abuso de direito, pois, conforme as suas palavras, "*verifica-se igualmente no presente caso concreto,*

a atuação contraditória da Administração Tributária quanto à reposição dos saldos deduzidos – alegadamente, de forma indevida - em 2016, 2017 e 2018 vs. quanto à reafecção do saldo deduzido – alegadamente, também de forma indevida – em 2019, à dotação de 2014 (e o mesmo na ação inspetiva ao ano de 2018, quanto aos anos de 2015-2018), consubstanciado abuso de direito na modalidade de venire contra factum proprium."

Ora, a presente argumentação circunscreve-se à problemática identificada no ponto anterior, referente à reposição vs. reafecção saldos RFAI. Ora, atento ao decidido, a sua apreciação carece de utilidade, considerando a posição deste tribunal, pelo que não se justifica a sua análise.

4. Juros compensatórios

O SP pede ainda que as liquidações de juros compensatórios melhor identificadas, correspondentes ao ato de liquidação de IRC em apreciação, referentes ao período tributário de 2019, ora impugnado, sejam anuladas, *por falta de um dos seus fundamentos ou pressupostos legais essenciais — de que o retardamento da liquidação do imposto se deva a facto imputável ao contribuinte (cfr. n. 1 do artigo 35.º, LGT).*

Resulta de tudo o exposto *supra* que não se verificam, parcialmente, os fundamentos invocados pela Requerida para as correções realizadas, o que determina a ilegalidade e a anulação parcial da liquidação adicional melhor identificada.

Consequentemente, inexistente fundamento para a liquidação parcial dos juros compensatórios pelo alegado retardamento do pagamento do montante de IRC liquidado, donde resulta a anulação parcial da liquidação de juros compensatórios na proporção devida.

Com efeito, estando a anulação das liquidações de juros compensatórios dependente, desde logo, da procedência do pedido principal, a procedência parcial deste acarreta a procedência parcial do primeiro.

5. Da indemnização por constituição de garantia indevida

Esclarece a Requerente que, como não foram pagos os atos de liquidação cuja anulação foi peticionada, foi interposto contra ela o processo de execução fiscal n.º ...2023..., para cobrança coerciva da alegada dívida referente a IRC e juros compensatórios, com referência ao exercício de 2019.

Para suspensão dos referidos processos a Requerente apresentou, a 4 de outubro de 2023, requerimento para suspensão de execução fiscal constituindo, para o efeito, garantia bancária, nos termos e para os efeitos dos artigos 169.º e 199.º do CPPT

Ora, refere a Requerente que a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral deverá determinar, nos termos dos arts. 53.º, LGT, e do art. 171.º, 1, 2, CPPT, o pagamento de indemnização à Requerente de forma *a ressarcir-la dos custos incorridos com a garantia prestada, acrescidas de juros à taxa de juros legais calculados sobre esses custos e contados desde as datas em que tenham sido incorridos até à data em que seja autorizado o levantamento da garantia.*

Por sua vez, a AT veio pronunciar-se sobre não se verificarem, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, pelo que não deve ser reconhecido aos Requerentes qualquer direito a juros indemnizatórios, alicerçando o seu entendimento no disposto no art. 43.º, 1, LGT.

Vejamos.

Determina o art. 53.º, LGT, o seguinte:

Artigo 53.º - Garantia em caso de prestação indevida

1 — O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2 — O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 — A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 — A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.

Por despacho de 3 de novembro de 2023 foi admitida a prestação de garantia para suspensão do processo executivo melhor identificado.

A garantia mencionada não se manteve por período superior a três anos, conforme impõe o n.º 1 do referido artigo, logo, o prazo previsto legalmente não se verifica.

Seja como for, determina o n.º 2 do citado preceito que se prescinde do prazo referido quando se concluir que o ato de liquidação que originou o processo executivo e subsequente garantia resultou de erro imputável aos serviços.

Foram os SIT que corrigiram o campo 713 — saldo não deduzido no período anterior (2018) declarado pela Requerente (€1 043 529,25) no Quadro 074 - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, do Anexo D da Dec. Mod. 22 para o montante de € 919.414,16. (cf RIT – OI2022..., rúbrica V.2.1. – três últimos quadros), colocando o SP em causa o montante de 77.423,02€, ao interpor PPA, autuado com o n.º 309/2023-T. Já concluímos que assiste, parcialmente, razão ao SP.

Além disso, os SIT, no período de tributação de 2019 efectuaram uma correcção de € 92.445,68 relativa à dotação do RFAI do período de 2014 já deduzida – indicando esse valor no campo 372 do quadro 10 da Dec. Mod. 22 – Reposição de benefícios fiscais, tendo em conta que a Requerente, com referência a esse período de tributação (2014) e perante a decisão de atribuição, notificada em 2019, no âmbito do projecto CENTRO-07-...-FEDER-..., de um incentivo não reembolsável com referência a investimentos que também foram considerados relevantes para feitos de RFAI, excedeu os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com

finalidade regional, nos termos estabelecidos no art.o 43.º do Crédito Fiscal ao Investimento (CFI). Concluimos, neste ponto, que assiste razão à Requerente.

O conceito de “*erro imputável aos serviços*”, para efeitos do artigo 53.º, 2, LGT, é entendido como o erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT (Ac. TCA Sul n.º 1353/04.7 BELRS, de 11 de novembro de 2021).

O erro imputável aos serviços considerar-se-á verificado se o sujeito passivo obtiver vencimento na reclamação ou na impugnação e o fundamento da anulação não lhe for imputável — cfr. Diogo Leite Campos, Benjamin Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada. 4ª Edição, Encontra da Escrita Editora, 2012, p. 433.

Das conclusões da decisão CAAD n.º 276/2022-T, de 15 fevereiro 2023, que aderimos, *"os pressupostos para a aplicação do n.º 2 do artigo 53.º da LGT, no que respeita à indemnização por garantia indevida, são a existência de um erro no acto de liquidação de um tributo, que ele seja imputável aos serviços — entendido com o mesmo sentido que vale para os juros indemnizatórios, ou seja, qualquer ilegalidade — que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial (ou p.p.a.) e, verificados estes pressupostos, há lugar a indemnização por prestação de garantia indevida, ainda que a garantia tenha sido mantida por período inferior a três anos, e a pretensão indemnizatória justifica-se pelo dever de reconstituição da situação económica em que o Requerente estaria se não tivesse sido praticado o acto ilegal"*.

Sendo assim, tendo nós concluído pela anulação parcial das notas de liquidação já identificadas, o SP terá direito, na proporção do vencimento, a indemnização por prestação de garantia para suspender a execução, independentemente do período de tempo pelo qual a garantia teve de ser mantida — cfr. Ac. do STA, recurso n.º 940/02, de 18 de dezembro de 2002.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante exato da indemnização, a condenação terá de ser realizada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão, conforme o previsto no art. 609.º, 2, CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, e), RJAT, embora tendo como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na LGT (arts. 53.º, 3, 45.º, 4, e 35.º, 10, LGT).

O pedido indemnizatório justifica-se pelo direito que a Requerente tem de reconstituição da situação económica em que estaria se não tivesse sido praticado o ato ilegal — cf. acórdão do TCA Norte, proc. n.º 01398/13.6BEBRG, de 11 de fevereiro de 2016 — o que também fundamenta a competência deste tribunal para apreciar esse pedido.

6. Responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*”. Nos termos do disposto no artigo 527.º, 1, CPC (*ex vi* art. 29.º, 1, e), RJAT), será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito e, nos termos do n.º 2 do referido artigo, entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

No caso em análise, tendo em consideração o exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade por custas à Requerente e à Requerida, na proporção do respetivo decaimento (40% e 60%), de acordo com o preceituado no artigo 12.º, 2, e 22.º, 4, RJAT, e art. 4.º, 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. Decisão

Termos em que, decide este Tribunal Arbitral Coletivo por:

- i)** julgar o pedido de anulação do ato de liquidação de IRC com o n.º 2023...:

- a) no que diz respeito à rubrica V.2.1, relativa a correção de saldos não deduzidos do período anterior e a transitar para 2019 (“AJB”), no valor de € 77.423,02, parcialmente procedente;
- b) no que diz respeito à rubrica V.2.5 do relatório final da ação inspetiva ao ano de 2019, relativa à reposição de benefícios fiscais (RFAI) no valor de € 92.445,68, totalmente procedente.
- ii) julgar parcialmente procedente o pedido de anulação da liquidação de juros compensatórios, na proporção do vencimento.
- iii) julgar parcialmente procedente o pedido de indemnização por constituição de garantia indevida, a liquidar em execução do presente acórdão.
- iv) condenar o Requerente e a Requerida no pagamento das custas do presente processo, na proporção do respetivo decaimento (40% e 60%, respetivamente).

VI. Valor do Processo

Fixa-se ao processo o valor de € 102.834,99, indicado pela Requerente e não impugnado pela Requerida, correspondente à utilidade económica do pedido, *i.e.*, ao valor da liquidação cuja anulação se pretende — v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) e artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. Custas

Fixam-se custas no montante de € 3.060,00 a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de julho de 2024

Os Árbitros,

Fernanda Maças
(Árbitro Presidente)

Sofia Quental
(Árbitro Vogal)

Ricardo Marques Candeias
(Árbitro Vogal)