

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 500/2021-T

Tema: IRC – Caducidade do direito à liquidação; fusão inversa; dedutibilidade de gastos de natureza financeira decorrentes de empréstimo concedido a sociedade incorporada para adquirir ações representativas do capital social da sociedade incorporante; RFAI; DLRR; criação de postos de trabalho; investimento em aumento da capacidade produtiva do estabelecimento; investimento em ativos intangíveis.

SUMÁRIO:

I. A verificação da causa de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação estatuída na alínea *c)* do n.º 2 do artigo 46.º da LGT não se circunscreve às condições de que depende o concreto benefício fiscal de natureza condicionada.

II. Havendo encargos com juros aceites em termos fiscais previamente a uma fusão, ainda que inversa, dela não decorre o incumprimento superveniente dos requisitos do artigo 23.º do CIRC, que não é uma norma anti-abuso.

III. A referência feita na al. *f)* do n.º 4 do artigo 22.º do CFI deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado.

IV. Atento o disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer a prova do preenchimento dos requisitos de que depende a atribuição de determinado benefício fiscal, enquanto facto simultaneamente constitutivo desse direito e impeditivo da tributação-regra.

V. A aferição dos requisitos de que depende a aplicação do RFAI e da DLRR deve ser feita globalmente, isto é, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições de ativos (alguns dos quais podem ser consequência necessária de outros).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Doutor Victor Calvete (árbitro presidente), Dr. Ricardo Rodrigues Pereira e Dr. Olívio Mota Amador (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 23 de agosto de 2021, **A..., S.A., NIPC...**, com sede na ..., Rua ..., ... (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade e anulação parciais:

(i) do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2021..., relativo ao exercício de 2015 e do qual resultou o montante total a pagar, a título de imposto e de juros compensatórios, de € 51.882,22;

(ii) do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2021..., relativo ao exercício de 2016 e do qual resultou o montante total a pagar, a título de imposto e de juros compensatórios, de € 72.286,28; e

(iii) do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2021..., relativo ao exercício de 2017 e do qual resultou o montante total a pagar, a título de imposto e de juros compensatórios, de € 371.189,84.

Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), os atos tributários controvertidos foram notificados à Requerente na decorrência de um procedimento inspetivo realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de..., tendo como objetivo o controlo dos benefícios fiscais usufruídos pela Requerente nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, do qual resultaram: (i) correções de natureza meramente aritmética derivadas da não aceitação de gastos financeiros; (ii) imposto em falta resultante da perda de benefícios fiscais associados ao RFAI, ao SIFIDE e ao benefício por dedução por lucros retidos e

reinvestidos (DLRR); e (iii) ajustamentos relativos ao reporte de saldos respeitantes aos benefícios fiscais inspecionados.

Nessa sequência, foram efetuadas as seguintes correções: (i) correções à matéria tributável nos montantes de € 304.759,67, para 2016 e de € 122.015,58, para 2017, relacionadas com a não aceitação de gastos financeiros comprovadamente incorridos pela Requerente com empréstimos bancários; e (ii) correções às deduções à coleta nos montantes de € 43.853,29, para 2015 e de € 307.8710,85, para 2017, relacionadas com benefícios fiscais aproveitados pela Requerente, como o RFAI, o SIFIDE e a DLRR. Adicionalmente, foi ainda efetuado um ajustamento, no montante de € 219.883,25, relativo aos saldos a transitar de 2017 para 2018, relacionados com os ditos benefícios fiscais, considerados como créditos ilegalmente reportados pela Requerente.

A Requerente alega que os aludidos encargos financeiros têm origem num contrato de financiamento datado de 2007 e que foi objeto de renegociação, pela Requerente, em 2009, renegociação essa que revela bem como tais encargos são indispensáveis à sua atividade. Segundo a Requerente, a AT sustenta a recusa da dedutibilidade dos ditos encargos financeiros no facto de a posição de devedora no contrato de financiamento ter sido transmitida à Requerente via fusão; não obstante, afirma a Requerente, tal facto ser absolutamente irrelevante para aferir da indispensabilidade dos gastos para a obtenção ou manutenção de rendimentos sujeitos a IRC.

No atinente à perda de benefícios fiscais, a Requerente afirma que a AT fundamenta as sobreditas correções em erros no cálculo das dotações permitidas à Requerente no alegado incumprimento dos requisitos legais para a elegibilidade dos montantes investidos para efeitos dos benefícios. No entanto, sustenta a Requerente, a AT atuou em atropelo das normas respeitantes à caducidade do direito à liquidação, no respeitante aos exercícios de 2015 e de 2016, e interpretando erradamente diversas das normas nas quais se baseia para recusar a elegibilidade do investimento efetuado pela Requerente para efeitos dos benefícios fiscais aproveitados em todos os exercícios objeto de inspeção tributária.

A Requerente discorda de uma parte substancial das sobreditas correções, entendendo ser apenas de aceitar correções ao valor do investimento relevante para efeitos de RFAI e de DLRR (discriminadas nos quadros constantes do documento n.º 7 anexo ao PPA), com o

correspondente impacto no respeitante às respetivas deduções à coleta, nos montantes de € 189.163,40, para 2015, de € 425.667,13, para 2016 e de € 229.426,39, para 2017.

A Requerente peticiona, a final, a “*declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRC e respetivos juros compensatórios, relativos aos exercícios de 2015, 2016 e 2017 determinando-se a respetiva anulação por vício de violação de lei, com a consequente i) devolução dos montantes que venham a ser pagos, ii) acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios; e/ou, iii) o pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida que venha a ser apresentada para suspender o processo de execução fiscal instaurado pelo não pagamento voluntário do montante liquidado, nos termos do disposto no artigo 53.º, n.º 2 da LGT e no artigo 171.º do CPPT*”.

A Requerente juntou 14 (catorze) documentos e arrolou 3 (três) testemunhas, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 31 de agosto de 2021.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo – sendo que o árbitro Dr. Olívio Mota Amador foi designado em substituição do árbitro Dra. Teresa Alves de Sousa que renunciou às funções arbitrais –, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas das designações dos árbitros, não tendo manifestado vontade de as recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 3 de novembro de 2021.

5. No dia 12 de janeiro de 2022, a Requerida, devidamente notificada para o efeito e após prorrogação do respetivo prazo, apresentou a sua Resposta na qual impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido.

A Requerida arrolou uma testemunha, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas; na mesma ocasião, a Requerida procedeu à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, *PA*).

6. No dia 31 de março de 2022, foi realizada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT – na qual foi tratado o que consta da respetiva ata que aqui se dá por inteiramente reproduzida, tendo sido indicado o dia 3 de julho de 2022 como data limite para a prolação da decisão arbitral – e procedeu-se à produção de prova testemunhal.

7. Notificadas para o efeito, ambas as partes apresentaram alegações escritas que aqui se dão por inteiramente reproduzidas e nas quais essencialmente reiteraram as posições anteriormente vertidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

O processo não enferma de nulidades.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa diversos atos tributários atinentes a IRC e juros compensatórios, sendo peticionada a declaração de ilegalidade e a anulação parciais de cada um deles –, em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas

circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (cf. artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

9. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente, designada comercialmente por “M...”, é uma sociedade comercial que tem por atividade a fabricação de móveis refrigerados profissionais (CAE 28250), sendo sujeito passivo de IRC, enquadrada no regime geral de tributação.

b) A Requerente tem atualmente clientes em cerca de 50 países em todo o mundo e desenvolve a sua atividade em duas unidades fabris, denominadas como “polo industrial I” e “polo industrial II”, tendo ao seu serviço cerca de 200 trabalhadores divididos entre as fábricas e as respetivas áreas de apoio. [cf. depoimentos das testemunhas G... e J...]

c) O “polo industrial I” está dedicado essencialmente à produção de bancadas, armários e kits refrigerados. [cf. depoimentos das testemunhas da Requerente]

d) O “polo industrial II” está dedicado, no essencial, à produção dos denominados painéis e grupos O’s e painéis e grupos V’s (câmaras refrigeradas), bem como de abatedores de temperatura. [cf. depoimentos das testemunhas da Requerente]

e) A Requerente foi constituída, no ano de 1995, por acionistas pessoas singulares, detentores de 100% do capital social. [cf. PA]

f) Em 2005, os mesmos acionistas da Requerente constituíram a sociedade “B... SGPS, S.A.”, NIPC ..., sendo detentores de 100% do capital social. [cf. PA]

g) Ainda em 2005, a “B... SGPS, S.A.” adquiriu 90% do capital social da Requerente. [cf. PA]

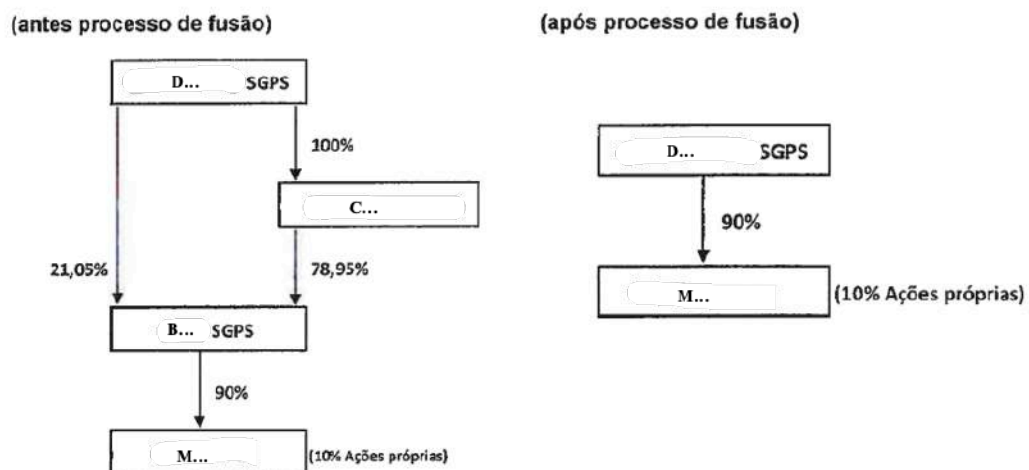
h) Em 2006, a Requerente adquiriu ações próprias representativas dos restantes 10% do seu capital. [cf. PA]

i) Em janeiro de 2007, foi constituída a sociedade “C..., S.A.”, NIPC..., detida a 100% pela sociedade “D... SGPS, S.A.”, NIPC... . [cf. PA]

j) Em fevereiro de 2007, a sociedade “C..., S.A.” celebrou um Contrato de Financiamento com o “E..., S.A.” e com o “F..., S.A.”, pelo qual contraiu um empréstimo de € 12.350.000,00 que lhe permitiu adquirir 78,95% do capital social da sociedade “B... SGPS, S.A.”. [cf. PA e documento n.º 8 anexo ao PPA]

k) Paralelamente, a sociedade “D... SGPS, S.A.” adquiriu os restantes 21,05% do capital social da sociedade “B... SGPS, S.A.”, tendo passado a controlar 100% desta sociedade (21,05% de forma direta e 78,95% indiretamente através da sua participada “C..., S.A.”) e, conseqüentemente, passou a deter o controlo a 100% da Requerente (90% de forma indireta por via da “B... SGPS, S.A.” e 10% por via das ações próprias detidas pela Requerente). [cf. PA]

l) Em dezembro de 2007, foi registada a fusão por incorporação, com transferência global do património das sociedades incorporadas “B... SGPS, S.A.” e “C..., S.A.” para a Requerente, enquanto sociedade incorporante; nessa sequência, a cadeia societária antes existente passou a ter a seguinte configuração [cf. PA]:



m) Com tal fusão, a Requerente reforçou-se em diversos aspetos, designadamente quanto à sua capacidade comercial, com os importantes contactos privilegiados de que dispunha a “C..., S.A.”, permitindo que aquela passasse a possuir um relevante potencial de

afirmação em mercados emergentes, nomeadamente no mercado brasileiro, onde investiu logo em 2008. [cf. depoimento da testemunha G...]

n) Na sequência da predita fusão, a Requerente passou a suportar os encargos financeiros decorrentes do Contrato de Financiamento mencionado no facto provado j), os quais passaram a ser anualmente contabilizados, do exercício de 2008 em diante. [cf. PA e depoimento da testemunha G...]

o) No decurso do exercício de 2016, a Requerente contratualizou dois financiamentos de médio e longo prazo com o “Banco H...” e com o “Banco I...”, no montante global de € 5.000.000,00, para liquidação do financiamento referido no facto provado j), tendo, dessa forma, passado a beneficiar de taxas de juros inferiores e de prazos de pagamento mais alargados. [cf. PA e depoimentos das testemunhas G... e J...]

p) No âmbito dos financiamentos mencionados nos factos provados j) e o), a Requerente incorreu em gastos no total de € 304.759,67 e de € 122.015,58, respetivamente, nos exercícios de 2016 e de 2017, que foram registados contabilisticamente nas contas SNC 681236 (Imposto de Selo – Financiamento MLP), 69112 (Empréstimos bancários – Financiamento MLP) e 6984 (Operações de financiamento). [cf. PA]

q) Nos anos de 2015, 2016 e 2017, a Requerente realizou investimentos em ativos com vista à melhoria dos processos de desenvolvimento dos produtos que fabrica e comercializa, concretamente nas instalações do laboratório situado no aludido “polo industrial II”, onde está instalada a denominada câmara de desenvolvimento de produto. [cf. depoimentos das testemunhas da Requerente]

r) A câmara de desenvolvimento de produto é o local onde são realizados, por um lado, os testes de controlo relativos à tecnologia necessária ao bom funcionamento dos equipamentos produzidos – o que, na medida em que se trata de equipamentos de refrigeração profissional, implicará o controlo da segurança e higiene imperativas ao armazenamento de produtos alimentares – e também onde se realiza todo o processo de investigação e inovação relativamente a essa mesma tecnologia. [cf. depoimento da testemunha K...]

s) A Requerente considerou elegíveis os gastos relativos a tais investimentos, nos montantes de € 7.692,08 para 2015, de € 16.851,92 para 2016 e de € 27.000,86 para 2017, para efeitos de RFAI e de DLRR. [cf. PA]

t) Nos anos de 2015, 2016 e 2017, a Requerente contabilizou e considerou elegíveis para efeitos de RFAI e de DLRR, gastos relativos aos investimentos efetuados em diversas obras que realizou nas duas fábricas onde produz os equipamentos de refrigeração que comercializa, ou seja, nos mencionados “polo industrial I” e “polo industrial II”; concretamente [cf. depoimentos das testemunhas J... e K...]:

- Em 2015, procedeu à substituição da cobertura de fibrocimento do “polo industrial II”, tendo-o substituído por uma nova cobertura, tendo os respetivos gastos totalizado o montante de € 70.415,00; [cf. PA, documento n.º 10 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas J... e K...]
- Em 2016, procedeu à substituição da cobertura de fibrocimento do “polo industrial I”, tendo-o substituído por painéis *sandwich*, sendo que os gastos incorridos ascenderam ao montante de € 115.475,000; [cf. PA, documento n.º 11 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas J... e k...]
- Em 2016, procedeu à substituição da iluminação deficiente dos pavilhões industriais de ambas as unidades fabris, que se encontrava obsoleta e danificada, por um novo sistema de iluminação com tecnologia LED, tendo os respetivos gastos ascendido ao montante de € 73.411,93; [cf. PA, documento n.º 4 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas J... e K...]
- Em 2017, concluiu os trabalhos do telhado do “polo industrial I”, com a instalação do sistema de painéis *sandwich*, tendo os gastos correspondentes totalizado o montante de € 15.850,00; [cf. PA, documento n.º 12 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas J... e K...]
- Em 2017, reparou toda a instalação elétrica das suas fábricas, continuando a apostar na respetiva substituição por um sistema mais “amigo do ambiente” e compatível com a iluminação LED entretanto instalada, tendo os correspondentes gastos totalizado o montante de € 43.428,24; [cf. PA, documento n.º 4 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas J... e K...]
- Em 2017, procedeu a reparações no pavimento, caleiras, portão e armazém de uma das suas unidades fabris, tendo os gastos respetivos sido no montante de € 23.087,38. [cf. PA, documento n.º 4 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas J... e K...]

u) Em 2015, a Requerente adquiriu ferramentas para serem aplicadas, enquanto acessórios, em algumas máquinas das suas unidades fabris, visando quer a adequação destas à produção de novos produtos quer o aumento da respetiva produtividade, no montante de € 10.356,60 que contabilizou e considerou elegível para efeitos de RFAI e de DLRR. [cf. documento n.º 13 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas J... e K...]

v) Em 2016, a Requerente adquiriu um diferencial de corrente, no valor de € 1.804,20 que contabilizou e considerou elegível para efeitos de RFAI e de DLRR, com vista à substituição da ponte rolante existente num dos polos industriais, a fim de aumentar a respetiva capacidade de funcionamento. [cf. PA, documento n.º 14 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas J... e K...]

w) A substituição de um telhado por outro, com placas transparentes, permitiu, a par do investimento efetuado em instalação elétrica e iluminação do edifício, trazer luminosidade a espaços escuros que passaram a ser zona útil de produção, até aí inerte. [cf. depoimentos das testemunhas J... e K...]

x) A substituição da iluminação por um sistema LED teve também em vista promover uma maior eficiência energética, com o correspondente impacto na redução dos custos associados ao funcionamento corrente das fábricas, e possibilitou ainda o reforço dos turnos noturnos, com maior produtividade e capacidade de produção. [cf. depoimentos das testemunhas J... e K...]

y) Nos anos de 2015, 2016 e 2017, a Requerente investiu em software (sistema de *picking*), o qual veio permitir uma maior celeridade na produção, pois é identificado o equipamento e o cliente a que se destina o produto, fazendo com que este saia de linha com maior celeridade e dando lugar a outro, bem como a agregação que o algoritmo matemático de planeamento de produção permite a montante (que resultou de mais investimento em software), na transformação, a agregação de forma otimizada, das peças a produzir para cada conjunto diário de produtos. [cf. depoimentos das testemunhas J... e K...]

z) Em 2015, 2016 e 2017, a Requerente contabilizou na subconta 443 – Programas de computador, da conta 44 – Ativos intangíveis, e considerou elegíveis para efeitos de RFAI e de DLRR, gastos com a aquisição, renovação e instalação de softwares, nos montantes de €

25.235,00, de € 39.526,75 e de € 59.919,94, respetivamente. [cf. PA e documento n.º 4 anexo ao PPA]

aa) Em 2015 e em 2016, a Requerente contabilizou na subconta 442 – Projetos de Desenvolvimento, da conta 44 – Ativos intangíveis, e considerou elegíveis para efeitos de RFAI e de DLRR, gastos nos montantes de € 49.795,00 e de € 6.501,00, respetivamente, relativos à aquisição de know-how e conhecimentos técnicos à consultora “L...”. [cf. PA e documento n.º 4 anexo ao PPA]

bb) Estes gastos respeitantes à aquisição de know-how e conhecimentos técnicos tiveram por objetivo facultar à Requerente a implementação de novos processos relativos à introdução eficiente de novos produtos no mercado, ao desenvolvimento de novos produtos com característica *best-selling* e à gestão de custos de projeto. [cf. depoimentos das testemunhas J... e K...]

cc) A aquisição desses conhecimentos pela Requerente permitiu-lhe assegurar novas configurações de processos fabris e fluxogramas de produção, bem como a eliminação de pontos de bloqueio na fábrica, aumentando assim a eficiência de todo o seu processo produtivo, com particular incidência na velocidade de produção. [cf. depoimentos das testemunhas J... e K...]

dd) No final dos meses de dezembro de 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, a Requerente tinha ao seu serviço, em termos globais, os seguintes trabalhadores [cf. PA e documento n.º 4 anexo ao PPA]:

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Sem termo	133	149	161	165	157	186	161
Com termo	37	51	35	51	66	21	18
Total	170	200	196	216	223	207	179

ee) Nos 12 meses anteriores a dezembro de 2017, a média do número de trabalhadores da Requerente, com contrato de trabalho sem termo, cifrava-se em 165,8. [cf. PA e documento n.º 4 anexo ao PPA]

ff) A Requerente tinha ao seu serviço, afetos às suas unidades fabris, os seguintes trabalhadores: 153, em 31 de dezembro de 2016; 172, em 31 de dezembro de 2017; 173, em

31 de dezembro de 2018; 154, em 31 de dezembro de 2019; e 134, em 31 de dezembro de 2020. [cf. documento n.º 9 anexo ao PPA]

gg) Nos 12 meses anteriores a dezembro de 2017, a média do número de trabalhadores da Requerente afetos à área produtiva era de 125. [cf. documento n.º 9 anexo ao PPA]

hh) A coberto das Ordens de Serviço n.ºs OI2019..., OI2020... e OI2020... – notificadas à Requerente em 16.03.2020, 29.09.2020 e 29.09.2020, respetivamente –, a Requerente foi sujeita a um procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial (IRC), relativo aos anos de 2017, 2015 e 2016, realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., que culminou com a elaboração do respetivo Relatório de Inspeção Tributária (doravante, designado *RIT*), do qual resultaram as seguintes correções [cf. PA e documento n.º 4 anexo ao PPA]:

IRC – matéria coletável € 426.775,25

⇒ Período de tributação de 2016 € 304.759,67

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
III.1.1.1	Gastos não aceites – gastos financeiros não incorridos para a obtenção ou garantia de rendimentos	17.º e 23.º CIRC	119.º RGIT	€ 304.759,67

⇒ Período de tributação de 2017 € 122.015,58

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
III.1.1.1	Gastos não aceites – gastos financeiros não incorridos para a obtenção ou garantia de rendimentos	17.º e 23.º CIRC	119.º RGIT	€ 122.015,58

IRC – imposto € 337.155,39

⇒ Período de tributação de 2015 € 43.853,29

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
III.1.2.1, III.1.2.1.3.1 e III.1.2.4.1	Deduções à coleta indevidas - RFAI	22.º a 26.º CFI	119.º RGIT	€ 43.853,29

⇒ Período de tributação de 2016 € - 14.568,75

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
III.1.2.1, III.1.2.1.3.2 e III.1.2.4.2	Deduções à coleta indevidas - RFAI	22.º a 26.º CFI	119.º RGIT	€ 105.355,83
III.1.2.2.1 e III.1.2.4.2	Dedução à coleta SIFIDE (favorável ao sujeito passivo)			€ - 119.924,58

⇒ Período de tributação de 2017€ 307.870,85

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
III.1.2.1, III.1.2.1.3.3 e III.1.2.4.3	Deduções à coleta indevidas - RFAI	22.º a 26.º CFI	119.º RGIT	€ 186.184,12
III.1.2.2.1 e III.1.2.4.3	Dedução à coleta indevidas - SIFIDE	35.º a 42.º CFI	119.º RGIT	€ 119.924,58
III.1.2.3.4	Correções ao IRC de períodos anteriores (DLRR 2015)	34.º CFI	119.º RGIT	€ 1.262,63
III.1.2.3.5	Correções aos juros compensatórios (DLRR 2015)	34.º CFI	119.º RGIT	€ 499,52

IRC – imposto (ajustamento benefícios fiscais)€ 219.883,25

⇒ Período de tributação de 2017€ 219.883,25

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
III.1.2.4.5	Reporte de saldos indevido - RFAI	22.º a 26.º CFI	119.º RGIT	€ 86.877,22
III.1.2.4.5	Reporte de saldos indevido - SIFIDE	35.º a 42.º CFI	119.º RGIT	€ 133.006,03

ii) As indicadas correções estão fundamentadas no RIT, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido e no qual é, além do mais, afirmado o seguinte que aqui importa respigar [cf. PA e documento n.º 4 anexo ao PPA]:

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

III.1. EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

III.1.1. IRC – Correções à matéria coletável

III.1.1.1. Gastos não aceites – gastos financeiros não incorridos para a obtenção ou garantia de rendimentos

(...)

Para além das contas caucionadas [a) de curto prazo de apoio à tesouraria], o sujeito passivo identifica [b) financiamentos de médio e longo prazo (saldo inicial 2016 = 6.337.963,33 euros e saldo final 2016 = 5.000.000,00 euros), sendo que estes são relativos a empréstimo contraído em 2007, para aquisição das ações da B... SGPS SA (antiga participante no capital social do sujeito passivo M...), posteriormente recontratualizado com duas instituições bancárias distintas, (...)

Para além das contas caucionadas [a) de curto prazo de apoio à tesouraria], o sujeito passivo distingue entre dois tipos [b) e c)) de financiamentos de médio e longo prazo, sendo

uns [b)] relativos a empréstimo contraído em 2007 (saldo inicial 2017 = 5.000.000,00 euros e saldo final 2017 = 3.500.000,00 euros), para aquisição das ações da B... SGPS SA (...):

(a)(...)

(b) *Empréstimo de médio e longo prazo para substituir o contraído em 2007 relativo à aquisição das ações da B...- SGPS, S.A. (antiga empresa detentora da M...). Adicionalmente, no decorrer do exercício de 2016, a Empresa contratualizou dois financiamentos em duas instituições bancárias distintas, no montante global de 5.000.000 Euros, liquidando o empréstimo bancário anterior. Estes financiamentos garantem à Empresa taxas de juros inferiores e prazos mais alargados;*

(c)(...)

(...)

Os financiamentos acima identificados, inicialmente junto do E... (saldo inicial 2016 = 6.337.963,33 euros) e depois recontratualizados junto do H... e I... (saldo final 2016 = 5.000.000,00 euros e saldo final 2017 = 3.500.000,00 euros), contribuíram para que o sujeito passivo incorresse em gastos financeiros, a título de juros (SNC 69112) e gastos de financiamento (SNS 6984), para além de imposto do selo (SNC 681236), (...)

Em resumo, os gastos suportados em 2016 e 2017, associados ao financiamento contraído em 2007 para aquisição das ações da B...SGPS SA, foram os seguintes:

Contas SNC	2016	2017
681236 - Imposto de selo - Financiamento MLP	13.462,46	9.296,19
69112 - Empréstimos bancários - Financiamento MLP	276.014,12	106.515,14
6984 - Operações de Financiamento	13.267,09	4.187,25
	304.759,67	122.015,58

Deste modo, a M... incorreu em gastos num total de 304.759,67 euros e 122.015,58 euros, em 2016 e 2017, respetivamente, decorrentes de empréstimos contraídos pela sociedade C... SA, NIF ..., no ano de 2007, para fazer face ao pagamento da aquisição de ações da B... SGPS SA (antiga participante em 90% do capital social da M... aos seus anteriores acionistas pessoas singulares.

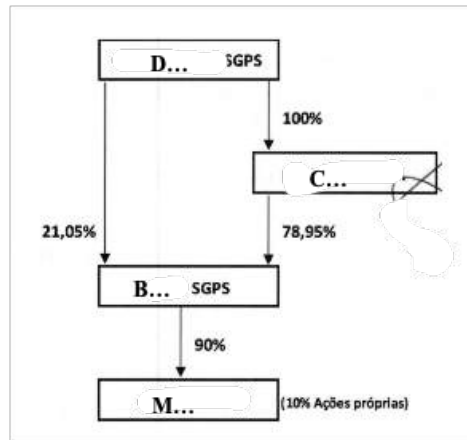
Com o processo de fusão inversa ocorrido em 2007, a M... (sociedade participada) incorporou duas entidades: C... (sociedade participante em 78,95% do capital da B... SGPS) e B... SGPS (sociedade participante em 90% do capital da M...), passando a assumir as obrigações emergentes do contrato de empréstimo (...) celebrado pela sociedade incorporada C... .

(...)

- A sociedade M... foi constituída no ano de 1995 por acionistas pessoas singulares, detentores de 100% do capital social;
- Em 2005, os mesmos acionistas pessoas singulares constituíram, com 100% do capital social, a B... SGPS SA, NIF...;
- Nesse mesmo ano de 2005, a B... SGPS SA adquiriu 90% do capital social da M... aos acionistas pessoas singulares pela quantia de 15.493.950,00 euros;
- Em 2006, a M... compra as ações próprias representativas dos restantes 10% do seu capital social aos seus acionistas pessoas singulares;
- Em janeiro de 2007 foi constituída a sociedade C..., detida a 100% pela entidade D... SGPS SA, NIF...;
- Em fevereiro de 2007, a C... contrai um empréstimo de 12.350.000,00 euros junto do E... que lhe permitiu comprar 78,95% do capital social da B... SGPS aos acionistas desta SGPS (pessoas singulares);
- Paralelamente, a D... adquiriu os restantes 21,05% do capital social da B... SGPS.

A D... passou a controlar 100% da B... SGPS (21,05% de forma direta e 78,95% indiretamente através da sua participada C...) e, conseqüentemente, passou a deter o controlo a 100% da sociedade M... (90% de forma indireta por via da B... e 10% por via das ações próprias detidas pela M...).

Assim, a cadeia de participações da “empresa-mãe” D... podia ser resumida no seguinte esquema:



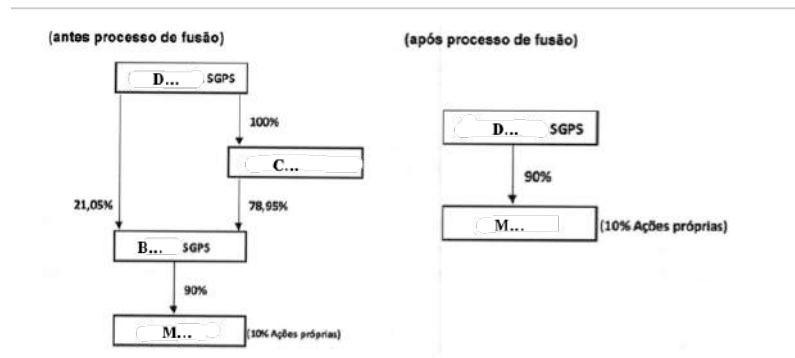
Importa reter que, apesar da aquisição repartida das ações da B... SGPS, pela C... em 78,95% e pela D... em 21,05%, o controlo das “empresas-filhas” (B... SGPS e M...) é integralmente assegurado pela acionista do topo da cadeia (D...), enquanto “empresa-mãe” deste grupo societário.

(...) E para além do controlo a 100% do ativo pela D..., é esta entidade que obtém 100% dos possíveis retornos, em cadeia, decorrentes das participações diretas e indiretas.

Ora, em dezembro de 2007, foi registada a “fusão por incorporação”, com transferência global do património das sociedades incorporadas (B... SGPS e C...) para a sociedade incorporante M... (...)

Neste caso, está-se perante uma “dupla fusão inversa”, através da qual a “empresa-filha” M... incorpora os patrimónios de duas empresas participantes: B... SGPS (acionista da M... em 90%) e C... (acionista da B... SGPS em 78,95%).

Com esse processo de transformação, a cadeia societária antes existente passa a ser representada conforme o esquema (à direita) abaixo:



Importa realçar o que se encontra previsto no projeto de fusão (...), relativamente à “contrapartida a atribuir aos acionistas das sociedades incorporadas”:

“Em virtude desta fusão haverá, tão e somente, a atribuição da totalidade das ações da M... detidas pelas B... diretamente à acionista única da sociedade incorporada C... – D...SGPS SA – não havendo, pelo mesmo motivo, lugar à fixação de outros critérios de avaliação de relações de troca das participações sociais.”

Destaque-se, ainda, o referido no mesmo projeto de fusão (...), relativamente à “modalidade da fusão” e “atribuição e entrega de ações”:

- *“(...) a totalidade das ações representativas do capital social da M... serão atribuídas aos acionistas da C... (...);”*
- *“Concluída a operação, as ações representativas do capital social da M... (...) serão atribuídas à D... SGPS SA, sócia única da sociedade incorporada C... (...).”*

Ora, isto significa que a aquisição dos 78,95% das ações da B... SGPS pela C..., em fevereiro de 2007, com o intuito de controlo indireto sobre a M... e que obrigou a C... a contrair o empréstimo de 12.350.000,00 euros, teve como beneficiária a sociedade D..., a qual se vê, após fusão, como detentora do controlo a 100% do sujeito passivo M... (90% de forma direta e 10% por via das ações próprias).

(...)

Na verdade, uma vez que a D... detinha 100% da C..., tal denota que o efeito prático, ao nível do controlo das participações financeiras, seria o mesmo caso a D... tivesse adquirido, em fevereiro de 2007, os 100% do capital social da B... SGPS. E isto significaria que seria a D...

a ter de contrair o empréstimo de 12.350.000,00 euros junto do E..., de forma a poder obter a detenção e controlo do ativo financeiro (ações).

Na realidade, o processo de fusão inversa conduziu a que todas as obrigações contratuais assumidas pela C... tenham sido transferidas para a M..., enquanto sociedade incorporante, onde se incluem as decorrentes do empréstimo contraído para aquisição das ações da D... SGPS.

Contudo, face ao anteriormente exposto, facilmente se conclui que, apesar da obrigação legal de liquidação do financiamento ser da responsabilidade da M... (por via da assunção das obrigações contraídas pela C... junto da banca), o ónus de suportar tais encargos (capital., juros e impostos) não lhe poderá ser imputável.

(...)

Ora, uma vez que os encargos com juros, gastos de financiamento e imposto do selo registados nas contas SNC 69112, SNC 6984 e SNC 681236 estão associados ao empréstimo contraído, em 2007, pela C... para aquisição das ações da B... SGPS (antiga participante em 90% do capital social da M...), e, agora, o ativo financeiro sobranter (90% das ações da M...) se encontra na posse e controlo da D..., logo, não poderá ser a M... a assumir os gastos a nível contabilístico e, muito menos, em sede de apuramento do lucro tributável.

A Estrutura Concetual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é perentória no seu §93 ao referir que “os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação direta entre os gastos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de gastos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem direta e conjuntamente das mesmas transações ou de outros acontecimentos”.

Ora, os únicos rendimentos específicos identificáveis, associados diretamente aos gastos em análise (juros, gastos de financiamento e imposto do selo), são os decorrentes da detenção do ativo financeiro que esteve subjacente à contração do empréstimo para aquisição das ações.

Mas esse ativo financeiro (participação social) está na posse da D... . Ou seja, os únicos rendimentos, passíveis de correlação com os gastos incorridos, são os dividendos ou mais-valias na alienação das ações da M..., mas apenas são possíveis de reconhecer contabilisticamente na esfera do detentor desse ativo, ou seja, da acionista C... .

(...)

Pode-se afirmar que o desempenho da M... está desvirtuado pelo reconhecimento de gastos que não lhe são imputáveis e pela ausência de quaisquer rendimentos específicos com que se balanceiem. Na verdade, a M... não realiza quaisquer operações ativas (réditos), nem detém qualquer ativo no seu património que lhe proporcione qualquer rendimento correlacionado com o suporte dos gastos financeiros em análise.

Ora, em sede de IRC, os termos do artigo 23.º do respetivo código são também bastante esclarecedores, porquanto determina que “para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”. Ou seja, impõe-se que, pelo menos quando os gastos são assumidos, haja uma perspetiva de proporcionarem a obtenção ou de garantirem rendimentos sujeitos a IRC.

Contudo, os únicos rendimentos possíveis de obter ou garantir são os dividendos ou as mais-valias numa futura alienação das ações, mas os quais apenas podem ser reconhecidos na esfera contabilística e tributável do sujeito passivo D..., enquanto titular dos 90% das ações e do controlo a 100% da participada M... .

Assim, também a legislação fiscal exige uma correlação ou balanceamento entre gastos e rendimentos, tal como decorre do quadro normativo contabilístico (EC), vigorando um modelo de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, por via do disposto no n.º 1 (lucro tributável apurado com base no resultado contabilístico) e na alínea a) do n.º 3 (contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística), ambos do artigo 17.º do Código do IRC.

Por sua vez, a alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC considera, como gastos dedutíveis, os “de natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração”.

Perante o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC, não podem existir dúvidas que apenas são dedutíveis os gastos financeiros, a título de juros associados a empréstimos, se os capitais alheios (montante do empréstimo contratualizado com a banca) forem “aplicados na exploração” do sujeito passivo.

Ora, os capitais alheios concedidos pela banca à C... foram usados para pagar aos acionistas (pessoas singulares) da B... SGPS, em troca das ações da B... SGPS. Estas ações extinguiram-se com o processo de fusão e o único ativo financeiro (ações) da única participada sobrance (M...) passou a ser detido, em exclusivo, pela D... .

O elemento patrimonial (ativo) que origina os encargos financeiros do mútuo foi transferido para o acionista D..., mas as obrigações do contrato de empréstimo são transmitidas para a sociedade incorporante M... .

Deste modo, pode-se concluir que a D... adquiriu o controlo direto de 78,95% da M..., no âmbito do processo de fusão, sendo que o custo de tal aquisição (amortizações de capital, juros e outros encargos do empréstimo) estão a ser suportados pela própria entidade adquirida M... .

Ou seja, os “capitais alheios” foram aplicados na exploração (atividade de gestão de participações sociais) da D... SGPS SA, uma vez que o ativo (participação financeira) associado ao mútuo está, desde finais de 2007, na sua posse e controlo.

É demasiado óbvio que tais “capitais alheios” nunca foram “aplicados na exploração” da M..., porquanto nunca lhe foram colocados à disposição quaisquer meios financeiros decorrentes de tal empréstimo, nem a M... realiza qualquer operação ativa ou detém qualquer ativo financeiro ou não financeiro, associado ao empréstimo, que lhe proporcione qualquer rendimento.

(...)

Importa recordar que, em fevereiro de 2007, a D... já tinha adquirido uma participação indireta na M... de 18,945% do capital social (90% x 21,05%), uma vez que adquiriu 21,05% do capital social da B... SGPS (participante em 90% do capital social da M...). Para concretizar esta operação, a D... também contratualizou, ela própria, um empréstimo bancário de forma a assegurar a aquisição das referidas ações, pelo que suportou (ou ainda suportará) os juros e restantes encargos financeiros.

(...)

Face aos §§ 46, 68 e 93 da Estrutura Concetual do SNC, aplicáveis nos termos do artigo 17.º do Código do IRC, e ao previsto no n.º 1 e na alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do mesmo código, conclui-se que não se podem aceitar como dedutíveis os encargos financeiros

suportados por uma entidade relativamente a empréstimos quando manifestamente se comprovar que os fundos obtidos foram aplicados em fins alheios à atividade da empresa.

Assim, exige-se uma relação de causalidade económica entre a assunção de gastos e a sua relação com o interesse, imediato ou futuro, da sociedade, enquanto entidade com fins lucrativos.

(...)

Tal como já se explicitou, os fundos do empréstimo gerador dos encargos em análise tiveram como finalidade, destino e utilização a aquisição das próprias ações da M... pela D..., ainda que intercalada por outras operações, pelo que a afetação dos capitais alheios não se relaciona com a exploração nem como os ativos detidos pela M..., mas sim com um ativo financeiro que integra o património da D... .

É o próprio contrato de empréstimo, celebrado em fevereiro de 2007 pela D... (...) que predestina a aplicação do montante do mútuo num fim específico: “finalidade necessária e exclusiva habilitar a creditada com fundos para esta adquirir e pagar aos vendedores parte do preço, de montante igual, das ações”.

Assim, tendo em conta o exposto, conclui-se que a finalidade do financiamento respeita estritamente à aquisição de ações, cuja propriedade pertence, desde finais de 2007, à D... .

Contudo, ao invés de ser a entidade participante (D...) a suportar o pagamento do custo de aquisição e dos encargos do respetivo mútuo contraído para o efeito, é a própria sociedade participada (M...) que amortiza o empréstimo e suporta os juros e outros encargos relativos à compra das suas próprias ações por uma entidade terceira.

Por outro lado, uma vez que as ações fazem parte do património da D..., a titularidade e os benefícios da detenção de tal ativo, cuja operação de aquisição despoletou o referido financiamento, são exclusivos da acionista D... e não da M... .

Dado que as ações não se qualificam como elemento do ativo da M..., nunca poderão ser suscetíveis de gerar qualquer rendimento passível de tributação em sede de IRC na esfera deste sujeito passivo.

(...)

Para além disso, importa reter o previsto no Código das Sociedades Comerciais (CSC), o qual, no n.º 1 do artigo 322.º, dispõe que “uma sociedade não pode conceder empréstimos ou

por qualquer forma fornecer fundos ou prestar garantias para que um terceiro subscreva ou por outro meio adquira ações representativas do seu capital”.

Mas, efetivamente, o que se verifica, desde 2007, é uma clara infração ao disposto no n.º 1 do artigo 322.º do CSC, sendo que tal violação determina que os inerentes atos “são nulos”, conforme estipula o n.º 2 do artigo 322.º do CSC, ou seja, a mais forte consequência prevista para atos ilegais, tal o despautério que o legislador pretende proibir.

Indubitavelmente, é a M... que está a “fornecer fundos”, pois é ela que amortiza o empréstimo por via do pagamento das respetivas prestações, para que “um terceiro” (D...) tenha adquirido “ações representativas do seu capital”.

(...)

Face ao exposto, se a ordem jurídica societária (CSC) prevê a “nulidade” de tais atos, então, consequentemente, não poderá ser a M... a suportar o desembolso periódico de fluxos monetários para pagamento do empréstimo contraído para a aquisição das suas próprias ações pela D..., nem, obviamente, ver reconhecidos na sua contabilidade quaisquer gastos decorrentes de tal mútuo.

(...)

Assim, as despesas e encargos financeiros suportados por uma entidade só poderão ser aceites, para efeitos tributários, quando se comprove a sua ligação a algum ativo reconhecido no balanço da sociedade e haja uma afetação dos fundos à sua exploração/atividade. E, no caso em apreço, não existe nenhuma relação entre os encargos financeiros do mútuo e a exploração da M... ou qualquer dos seus ativos.

Contas SNC	2016	2017
681236 - Imposto de selo - Financiamento MLP	13.462,46	9.296,19
69112 - Empréstimos bancários - Financiamento MLP	276.014,12	106.515,14
6984 - Operações de Financiamento	13.267,09	4.187,25
	304.759,67	122.015,58

Deste modo, nos termos dos artigos 17.º e 23.º do Código do IRC, não serão dedutíveis, ao lucro tributável do sujeito passivo, os encargos decorrentes de tais financiamentos bancários, pelo que importa que sejam acrescidos os montantes de 304.759,67 euros e 122.015,58 euros ao campo 752 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos períodos de 2016 e 2017, respetivamente.

III.1.2. IRC – Imposto

III.1.2.1. Deduções à coleta indevidas – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

III.1.2.1.1. Enquadramento do RFAI

(...)

Conforme dispõe o artigo 24.º do CFI, o RFAI apenas é cumulável com a DLRR e, na medida em que não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos nos n.ºs 5 e 6 do artigo 23.º do CFI. Tais limites estão fixados pelo artigo 43.º do CFI, estabelecendo um máximo de 25% para a região centro, majorado em 10% pelo facto da M... se configurar como uma média empresa, perfazendo uma percentagem máxima de 35% aplicável aos auxílios ao investimento.

Ora, nos períodos de 2015, 2016 e 2017, o sujeito passivo M... procedeu a dotações nos montantes de 197.221,78 euros, 182.623,87 euros e 262.582,51 euros, respetivamente, os quais foram sendo parcialmente utilizados ao longo dos períodos de 2015 a 2018 por deduções à coleta inscritas no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos mesmos, (...):

2015							
074	REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10)						
	Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período		Dedução do período	Saldo que transita para período(s) seguinte(s)	
713	0,00	714	176.042,13	716	176.042,13	716	0,00

2016								
074	REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016M, de 28/08)							
	Diploma	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período		Dedução do período	Saldo que transita para período(s) seguinte(s)		
742	713	21.179,65	714	182.623,87	716	193.324,69	716	10.478,83

2017								
074	REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016M, de 28/08)							
	Diploma	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período		Dedução do período	Saldo que transita para período(s) seguinte(s)		
742	713	10.478,83	714	262.582,51	716	186.184,12	716	86.877,22
	TOTAL	10.478,83		262.582,51		186.184,12		86.877,22

III.1.2.1.2. Condição de criação e manutenção da criação de postos de trabalho e manutenção dos bens

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige “a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento”. Sendo o RFAI um auxílio com finalidade regional que prevê dotações anuais, a aferição da criação de postos de trabalho será feita por referência a 31 de dezembro em “comparação

com a média dos 12 meses anteriores” (dezembro de n-1 a novembro de n), conforme comparativo previsto no ponto 32) do artigo 2.º e alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º, ambos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC):

(...)

Ainda que a legislação fiscal não contenha uma definição de “posto de trabalho”, recorre-se, nos termos do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, ao significado que lhe é atribuído por outros ramos do direito, designadamente pelo Direito do Trabalho, em que é possível concluir que o trabalhador com “contrato a termo” não é considerado como trabalhador permanente da empresa e, consequentemente, não poderá ser considerado como “posto de trabalho”.

De facto, enquanto que o trabalhador permanente, como decorre da própria designação, preencherá um posto de trabalho que corresponde a uma necessidade permanente (sustentável/duradoura) da empresa, tal não sucederá com o trabalhador “contratado a termo”. Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 140.º do Código do Trabalho, “o contrato de trabalho a termo resolutivo só pode ser celebrado para satisfação de necessidade temporária da empresa e pelo período estritamente necessário à satisfação dessa necessidade”, ou seja, em situações excecionais e apenas nos casos previstos no n.º 2 do mesmo artigo.

(...)

Ora, se a condição de “criação de postos de trabalho” é aferida em função do número de trabalhadores a 31 de dezembro, face à média dos 12 meses anteriores, considera-se que a condição de “manutenção” seja também avaliada nos mesmos termos, (...)

Só assim existe evidência plena que o investimento realizado num determinado período foi, efetivamente, proporcionador de criação de postos de trabalho durante um período mínimo igual ao da manutenção dos bens alvo do investimento. Caso contrário, o investimento não foi indutor da criação de postos de trabalho.

Relativamente à condição de manutenção, uma vez que a empresa M... se configura como uma PME, o período mínimo de manutenção do investimento e do nível de empregabilidade é de três anos, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

(...) no final de dezembro de 2015, o número de trabalhadores com contrato sem termo ascendia a 149 e a média dos 12 meses precedentes se cifrava em 139,5 (...). Desta forma, confirma-se a criação de postos de trabalho em 2015:

(...)

No que concerne à condição de manutenção, constata-se que o número de trabalhadores com contrato sem termo, no final dos três períodos seguintes (2016, 2017 e 2018), ascendia a 161, 165 e 157, respetivamente, logo sempre em quantidade superior ao termo de comparação do RFAI de 2015 (média dos 12 meses precedentes = 139,5).

Deste modo, dá-se por cumprida a condição de manutenção da criação de postos de trabalho relativamente a 2015, uma vez que o número de trabalhadores, no final dos três períodos seguintes (2016, 2017 e 2018), supera sempre a média dos 12 meses precedentes a 31 de dezembro do ano dos investimentos (2015).

O mesmo raciocínio é aplicável ao RFAI de 2016. (...), no final de dezembro de 2016, o número de trabalhadores com contrato sem termo ascendia a 161 e a média dos 12 meses precedentes se cifrava em 155,4 (...). Desta forma, confirma-se a criação de postos de trabalho em 2016.

No que concerne à condição de manutenção, constata-se que o número de trabalhadores com contrato sem termo, no final dos três períodos seguintes (2017, 2018 e 2019), ascendia a 165, 157 e 186, respetivamente, logo sempre em quantidade superior ao termo de comparação do RFAI de 2016 (média dos 12 meses precedentes = 155,4).

Deste modo, dá-se por cumprida a condição de manutenção da criação de postos de trabalho relativamente a 2016, uma vez que o número de trabalhadores, no final dos três períodos seguintes (2017, 2018 e 2019), supera sempre a média dos 12 meses precedentes a 31 de dezembro do ano dos investimentos (2016).

Já no que respita ao RFAI de 2017, (...), no final de dezembro de 2017, o número de trabalhadores com contrato sem termo ascendia a 165 e a média dos 12 meses precedentes se cifrava em 165,8 (...).

Desta forma, constata-se que não ocorreu criação de postos de trabalho em 2017.

Acréscimo que, inclusivamente no final de 2018, o número de trabalhadores com contrato sem termo diminuiu para 157, registando uma quebra acentuada e comprovando que o investimento de 2017 não proporcionou a criação de postos de trabalho.

Ou seja, no final do primeiro período (2018) seguinte ao do investimento (2017), o número de trabalhadores com contrato sem termo diminuiu para 157, face aos 165 existentes no final de 2017.

A quebra de funcionários também se verifica em termos globais, quando no final de 2019 e 2020, dentro dos três períodos seguintes ao do investimento de 2017, o número total de trabalhadores ascendia apenas a 207 e 179, diminuindo face aos 2016 existentes no final de 2017:

(...)

Deste modo, a dotação apurada pelo sujeito passivo em sede de RFAI do período de 2017 terá de ser integralmente desqualificada para efeitos deste benefício fiscal, revelando-se ilegítima por incumprimento de um dos requisitos cumulativos previstos no n.º 4 do artigo 22.º do CFI [“f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de posto de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)”].

(...)

III.1.2.1.3. Enquadramento do investimento e sua análise

(...)

Com base nos elementos remetidos pelo sujeito passivo, nomeadamente os dossiers referentes ao RFAI de 2015, 2016 e 2017 (...), constata-se que todos os bens de investimento foram considerados enquadrados no âmbito da tipologia prevista no ponto ii. da alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, ou seja, “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”.

(...) a própria Comissão Europeia esclarece alguma da terminologia usada no RGIC, estabelecendo que o “aumento de capacidade de um estabelecimento existente” (...) significa que o investimento conduz a entidade a poder produzir um maior volume de um dos produtos que já produzia antes no estabelecimento (...), sem ocorrer uma mudança fundamental do processo de produção global.

(...) é possível perceber uma sequência cronológica do investimento, primeiro com o alargamento da área da unidade fabril e o aumento da extensão das linhas de produção, onde se inclui a aquisição de vários equipamentos, concretamente em 2015 e 2016 (obras de construção civil e pintura industrial, reforço da instalação elétrica, equipamentos para linhas automatizadas e novas células produtivas, conformador de armários e respetivos moldes, prensa, máquina de injeção de poliuretano, linha de produção de hidrocarbonetos, entre outros) e depois um aumento da capacidade de produção com aquisição de outros bens de produção em 2017 (conformador de bancadas e cabeças de injeção, conformador de tudo, 2 quinadoras, entre outros), se bem que estes últimos investimentos não tenham sido indutores da criação de postos de trabalho, (...).

Contudo, por outro lado, foram realizadas outras despesas em áreas como “desenvolvimento do produto” e em “eficiência energética”, os quais não são passíveis de enquadramento na tipologia de “aumento de capacidade do estabelecimento existente”, tal como ela é entendida pela própria Comissão Europeia.

(...)

III.1.2.1.3.1. Análise do investimento – RFAI 2015

III.1.2.1.3.1.1. Análise prévia à dotação do dossier RFAI 2015 (limite artigo 43.º do CFI)

(...)

Assim, o valor da dotação apurada pelo sujeito passivo deveria ser de 197.216,89 euros, uma vez que o investimento incluído no projeto PT2020 #850 ascendeu a 1.486.431,04 euros (...) que beneficiou de um ESB (...) de 26,05% (387.146,34 euros). Deste modo, atendendo ao limite de 35% do artigo 43.º do CFI (1.486.431,04 euros x 35% = 520.250,86 euros), apenas se legitima uma dotação de RFAI de 133.104,53 euros [(520.250,86 euros – 387.146,34 euros) ou 1.486.431,04 euros x (35%-26,05%)]. A parte do investimento não cofinanciado poderá beneficiar, em pleno, da percentagem de 25% prevista no âmbito do regime do RFAI (256.449,46 euros x 25% = 64.112,36 euros).

Perante o exposto, face à dotação inscrita pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC de 2015, constata-se, antes da análise do investimento, uma ligeira diferença de 4,89 euros (197.221,78 euros – 197.216,89 euros).

III.1.2.1.3.1.2. Investimentos em melhorias dos recursos para “desenvolvimento do produto”

(...)

Ora, no período de 2015, o sujeito passivo realizou despesas de investimento em bens direcionados para a área de “desenvolvimento do produto”, onde se enquadram gastos em “placas de registos de monitorização” dos testes realizados (...), bem como “embalagens/provetes” para os referidos ensaios (...), os quais são realizados no laboratório localizado no polo II da M..., onde se encontra a designada “câmara de desenvolvimento de produto”.

(...)

Na verdade, a aquisição de embalagens para realizar testes de refrigeração e a aquisição de placas de registo de monitorização dos ensaios laboratoriais, que já antes se realizavam na área de laboratório existente no polo II, associada à câmara de desenvolvimento de novos produtos, em nada contribuem para o invocado fim subjacente à tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”. Poderiam, eventualmente, ter enquadramento no âmbito de um outro tipo de benefício fiscal previsto no CFI – SFIDE – ao qual o sujeito passivo até se candidatou.

(...) o sujeito passivo apurou uma dotação indevida nem sede de RFAI 2015 de 688,44 [7.692,08 euros x (35%-26,05%)], atendendo ao limite de 35% previsto no artigo 43.º do CFI.

III.1.2.1.3.1.3. Investimentos em ativos de substituição

(...)

Ora, no período de 2015, o sujeito passivo procedeu à remoção da cobertura de fibrocimento do polo II e substituiu-a por novos painéis, (...):

ID	Conta SNC	le. Contabiliz.Fin.	Data	Fornecedor	Designação	Valor de Aquisiç. n.º br.	Descrição	Obs. 1	Não elegível	Não RFAI	
2					Edifício Polo 2						
2.1	4329	1151358	F1 24-02-2015	N...	Remoção de fibrocimento para vasadou T	51.000,00	16	remoção de fibrocimento e no substituição da cobertura existenti	N	51.000,00	12.750,00
2.2	4329	1151358	F1 24-02-2015	N...	Fornecimento e montagem de painel de T	9.745,00	16	remoção de fibrocimento e no substituição da cobertura existenti	N	9.745,00	2.436,25
2.3	4329	1151358	F1 04-05-2015	N...	Fornecimento e montagem de estrutura T	9.670,00	16	remoção de fibrocimento e no substituição da cobertura existenti	N	9.670,00	2.417,50

Para além disso, considerou na sua listagem do RFAI 2015 a aquisição de punções e peças para quinadoras, classificando-as como “máquinas diversas de produção”, quando, na verdade, se tratam de ferramentas e componentes, com desgaste periódico, pelo que se está perante a mera substituição de consumíveis ou substituição de partes (...):

ID	conta SNC	le ContabilifA	Data	Forneced: Designação	Valor de Aquisiç. n.º	Obs	Descrição	Obs 1	Não elegível	Não RFAI
28				Máquinas Diversas Produção						
28.1	43312	12151137	F# 14-07-2015	Máquinas Diversas Produção - Quinador	1.906,00	21	4 punção para quinadoras	substituição consumíveis	N	1.906,00 476,50
28.6	43310	12151904	# 19-10-2015	Máquinas Diversas Produção - Máquina	8.450,60	17	4 peças p máq automática qui	"reparação" mod 32 mapa deprec	N	8.450,60 2.112,65

Quer a substituição da cobertura do polo II, quer a aquisição de consumíveis/componentes, não são indutores do invocado “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”, não podendo ser qualificados como “investimento inicial” e, logo, terão de ser excluídos do âmbito do RFAI 2015.

ID	conta SNC	le ContabilifA	Data	Forneced: Designação	Valor de Aquisiç. n.º	Obs	Descrição	Obs 1	PZD	Não elegível	Não RFAI
2				Edifício Fôlo Z							
2.1	4329	1151358	F1 24-02-2015	Remoção de fibrocimento para vasadou	51.000,00	18	remoção de fibrocimento e no substituição da cobertura existenti		N	51.000,00 12.750,00	
2.2	4329	1151358	F1 24-02-2015	Fornecimento e montagem de painel de	9.745,00	18	remoção de fibrocimento e no substituição da cobertura existenti		N	9.745,00 2.436,25	
2.3	4329	1151358	F1 04-05-2015	Fornecimento e montagem de estrutura	9.570,00	18	remoção de fibrocimento e no substituição da cobertura existenti		N	9.570,00 2.417,50	
28				Máquinas Diversas Produção							
28.1	43312	12151137	F# 14-07-2015	Máquinas Diversas Produção - Quinador	1.906,00	21	4 punção para quinadoras	substituição consumíveis	N	1.906,00 476,50	
28.6	43310	12151904	# 19-10-2015	Máquinas Diversas Produção - Máquina	8.450,60	17	4 peças p máq automática qui	"reparação" mod 32 mapa deprec	N	8.450,60 2.112,65	
										80.771,60 20.192,90	

(...) o sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2015 de 20.192,90 euros [80.771,60 euros x 25%].

(...)

III.1.2.1.3.1.8. Investimentos em ativos intangíveis não elegíveis

(...), apenas são elegíveis ativos intangíveis desde que se qualifiquem como “transferência de tecnologia”, a qual poderá se concretizar, entre outras, pelas formas exemplificadas na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI. Ora, a “transferência de tecnologia” está associada à aquisição de “propriedade intelectual/industrial”, (...).

A própria definição de “ativos incorpóreos” contida no n.º 30 do artigo 2.º do RGIC esclarece que, para efeitos destes regimes de incentivos de Estado, são apenas considerados os “ativos sem qualquer materialização física ou financeira, como patentes, licenças, saber-fazer ou outros tipos de propriedade intelectual”. Ou seja, facilmente se depreende que, então, todos os intangíveis, para serem elegíveis, têm de se qualificar como “propriedade intelectual”.

(...)

Assim, considera-se que será de excluir da listagem dos bens de investimento elegíveis para efeitos de RFAI, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, os gastos com instalação, licenças e renovações de softwares diversos (gestão da manutenção, gestão de documentos, gestão comercial, otimização de cargas, desenho, picking, comunicação com AT, ERP, CRM, Office, (...)), massificados no mercado tecnológico como “produto final”, uma vez que não se qualificam como “despesas com transferência de tecnologia”, na medida em que tais softwares não sofrem desenvolvimentos adicionais e não dão origem, nem o sujeito passivo comercializa, novos produtos/processos/aplicações assentes nessa tecnologia. Por outro lado, o sujeito passivo subcontratou a consultora L... para a conceção de “projetos de desenvolvimento” em diversas áreas (“melhorias de processos”, “qualidade na fonte”, “excelência operacional”), classificados como ativo intangível na conta “SNC 442 Projetos de desenvolvimento” (...).

(...), os únicos ativos intangíveis admissíveis, em sede de RFAI, são os respeitantes a “transferência de tecnologia”, os quais, (...), estão associados à aquisição de “propriedade intelectual/industrial” (“SNC 444 Propriedade industrial”).

Esta distinção entre tipologia de intangíveis também se encontra devidamente suportada no próprio Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), ao contemplar subcontas:

- *44 Ativos Intangíveis*
 - *441 Goodwill*
 - *442 Projetos de desenvolvimento*
 - *443 Programas de computador*
 - *444 Propriedade industrial*
 - *...*
 - *446 Outros ativos intangíveis*

Deste modo, para além dos softwares (“SNC 443 Programas de computador”), também as despesas em “projetos de desenvolvimento” (“SNC 442 Projetos de desenvolvimento”), por não se qualificarem como “despesas com transferência de tecnologia” (“SNC 444 Propriedade intelectual”), não poderão ser consideradas como enquadráveis na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pelo que terão de ser excluídas do RFAI.

ID	conta SNC	le Contabiliza	Data	Forneced	Designação	Valor de Aquisi	n.º de	Descrição	Obs 1	PT20	Não elegível	Não RFAI
17					Software de gestão de manutenção							
17.1	443	1151376	F# 13-05-2015		Software de gestão de manutenção	6.000,00	34	manwinwin useIT BD SQL 2 po licença anual de software		S	6.000,00	537,00
23					Gestão DMS - Gestão Integrada de Processos							
23.1	443	12152304	F# 31-12-2015		Gestão DMS - Gestão Integrada de Proci	12.650,00	37	sw filedoc + formação	licença 2 anos sw gestão integrad	S	12.650,00	1.132,18
30					Programas Computador							
30.1	443	1150748	VI 31-07-2015		Programas Computador - Autodesk	6.585,00	42	sw autodesk product design	sw para desenho produto	S	6.585,00	589,36
31					Investimentos Diversos Não Cofinanciados							
33.25	44212	1150449	F# 13-05-2015	L...	Projeto Qualidade na Fonte	2.800,00	13	projeto qualidade na fonte	projeto de qualidade entre proces	N	2.800,00	700,00
33.26	44213	1151245	F# 07-12-2015	L...	Hoshin Kanri	2.240,00	14	projeto hoshin kanri	projeto melhoria processos	N	2.240,00	560,00
33.27	44213	1151125	F# 10-11-2015	L...	Hoshin Kanri	1.120,00	14	projeto hoshin kanri	projeto melhoria processos	N	1.120,00	280,00
33.28	44213	1150242	F# 11-03-2015	L...	Hoshin Kanri	3.920,00	14	projeto hoshin kanri	projeto melhoria processos	N	3.920,00	980,00
33.29	44213	1150133	F# 11-02-2015	L...	Hoshin Kanri	5.880,00	14	projeto hoshin kanri	projeto melhoria processos	N	5.880,00	1.470,00
33.30	44212	1150024	F# 14-01-2015	L...	Projeto Qualidade na Fonte	1.400,00	13	projeto qualidade na fonte	projeto de qualidade entre proces	N	1.400,00	350,00
33.31	44212	1150132	F# 11-02-2015	L...	Projeto Qualidade na Fonte	1.400,00	13	projeto qualidade na fonte	projeto de qualidade entre proces	N	1.400,00	350,00
33.32	44212	1150243	F# 11-03-2015	L...	Projeto Qualidade na Fonte	2.800,00	13	projeto qualidade na fonte	projeto de qualidade entre proces	N	2.800,00	700,00
											46.795,00	7.648,53

Face ao exposto, no que concerne ao período de 2015, importa desconsiderar tais investimentos, por respeitarem a aplicações que não podem ser consideradas como elegíveis no âmbito do RFAI.

O sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2015 de 7.648,53 euros, (...).

III.1.2.1.3.2. Análise do investimento – RFAI 2016

III.1.2.1.3.2.1. Análise prévia à dotação do dossier RFAI 2016 (limite artigo 43.º CFI)

(...)

Assim, o valor da dotação apurada pelo sujeito passivo deveria resumir-se a 167.816,26 euros, uma vez que o investimento incluído no projeto PT2020 #850 ascendeu a 1.461.421,63 euros (...) e beneficiou de um ESB de 26,05% (380.700,34 euros).

Deste modo, atendendo ao limite de 35% do artigo 43.º do CFI (1.461.421,63 euros x 35% = 511.497,57 euros), apenas se legitima uma dotação de RFAI de 130.797,23 euros [(511.497,57 euros – 380.700,34 euros) ou 1.461.421,63 euros x (35%-26,05%)]. A parte do investimento não cofinanciado poderá beneficiar, em pleno, da percentagem de 25% prevista no âmbito do regime do RFAI (148.076,10 euros x 25% = 37.019,03 euros).

Perante o exposto, face à dotação inscrita pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC de 2016, constata-se, desde logo e antes da análise ao investimento, um empolamento da dotação em 14.807,61 euros (183.623,87 euros – 167.816,26 euros).

III.1.2.1.3.2.2. Investimentos em melhoria dos recursos para “desenvolvimento do produto”

(...)

Ora, no período de 2016, o sujeito passivo realizou despesas de investimento em bens direcionados para a área de “desenvolvimento do produto”, onde se enquadram gastos em “formas (moldes) para testes de refrigeração” (...), bem como em “componentes para integrar o robot de abertura de portas” (...), os quais se encontram no laboratório localizado no polo II da M..., correspondendo a ativos afetos à “câmara de desenvolvimento de produto” com objetivos de pesquisa e inovação.

Por outro lado, o sujeito passivo recorreu à consultora inglesa RD&T para a realização de testes (...), sendo que o próprio IAPMEI os considerou incorretamente classificados como investimento, devendo ter sido registados como gastos do período e não como “aquisição de equipamentos” (...):

ID	Conta SNC	N.º de ContData	Fornecedor	Designação	T/I	Valor Aquisição	n.º Dec	Descrição	Obr. 1	PT	Não elegível	Não RFAI
Outros Equipamentos Produção												
12.63	45701	1160187	09-02-2016	Provetes ensaio	T	2.127,33	37	testes ensaio polo II - laboratório		S	2.127,33	190,40
12.64	45701	1160188	17-02-2016	Provetes ensaio	T	1.204,69	37	testes ensaio polo II - laboratório		S	1.204,69	107,82
12.65	45701	12160548	04-03-2016	Molde de alumínio para provetes	T	3.720,00	032/17	formas para c.polo II - laboratório		S	3.720,00	332,94
12.103	45701	1161495	30-12-2016	Robot abertura de portas	T	4.047,02	031/17	punções e ma robot abertura portas - laboratório		S	4.047,02	362,21
12.104	45701	12162136	25-11-2016	Robot abertura de portas - Alteração man	T	2.887,50	031/17	alteração ma robot abertura portas - laboratório		S	2.887,50	258,43
12.105	45701	1161496	05-12-2016	Robot abertura de portas - adiamento	T	2.865,38	031/17	projeto SPS robot abertura portas - laboratório		S	2.865,38	256,45
											16.851,92	1.508,25

(...)

Na verdade, a aquisição de formas para testes de refrigeração e as benfeitorias ao robot utilizado nos ensaios laboratoriais, bem como a subcontratação de consultoras para a realização de ensaios, em nada contribui para o invocado fim subjacente à tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”. Poderiam, eventualmente, ter enquadramento no âmbito de um outro tipo de benefício fiscal previsto no CFI – SIFIDE – ao qual o sujeito passivo até se candidatou.

(...), pelo que o sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2016 de 1.508,25 euros [16.851,92 euros x (35%-26,05%)].

III.1.2.1.3.2.3. Investimentos para maior eficiência energética

(...)

Ora, no caso da M..., constata-se um conjunto vasto de investimentos direcionados para uma “maior eficiência energética”, cujo mérito não se questiona em termos de “redução de consumos” e “sustentabilidade ambiental”, mas os quais não são indutores do pretendido

“aumento de capacidade de produção”, não podendo ser, por isso, elegíveis nos termos do RGIC.

Nesse sentido, o sujeito passivo procedeu à substituição da iluminação dos pavilhões industriais do Polo I e do Polo II, apostando na tecnologia LED, de forma a obter uma maior “eficiência energética”. Por se qualificarem, também, como “investimento de substituição” (...), todas essas despesas não podem ser aceites, perante a sua vertente de mera permuta e a sua falta de impacto na “capacidade produtiva existente”.

ID	Entidade	N.º de Cont.	Data	Fornecedor	Designação	U.T.	Valor Atribuição	n.º Doc.	Descrição	Obj.º	PT (Não elegível)	It.º RFAI
5.1	45705	12160547	25-03-2016	...	Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	309,07	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	569,07	50,99
5.4	45705	12160381	16-02-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	413,65	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	413,65	37,02
5.5	45705	12160382	19-02-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	1.240,12	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	1.240,12	110,99
5.6	45705	12160383	29-03-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	546,00	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	546,00	48,87
5.7	45705	12160549	01-03-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	817,63	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	817,63	73,18
5.8	45705	12160557	15-03-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	3.271,45	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	3.271,45	292,79
5.9	45705	12160553	15-03-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	248,15	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	248,15	22,21
5.11	45705	12160554	16-03-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	257,45	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	257,45	23,04
5.12	45705	12160552	17-03-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	167,80	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	167,80	15,02
5.13	45705	12160556	22-03-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	887,37	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	887,37	79,42
5.14	45705	12160551	24-03-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	504,26	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	504,26	45,13
5.15	45705	12160556	29-03-2016		Material para alteração Iluminação Polo I	T	616,84	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	616,84	55,21
5.16	45705	12160963	23-05-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	251,65	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	251,65	22,52
5.17	45705	12160961	27-05-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	176,23	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	176,23	15,77
5.18	45705	12161155	03-06-2016		Instalação da Iluminação Polo I c/ LEDs -	T	10.881,00	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	10.881,00	973,85
5.19	45705	12161528	11-08-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	9.765,00	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	9.765,00	873,97
5.20	45705	12161897	11-10-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	400,08	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	400,08	35,81
5.21	45705	12161921	06-10-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	151,86	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	151,86	13,59
5.22	45705	12161921	07-10-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	67,96	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	67,96	6,08
5.23	45705	12161913	10-10-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	19.530,00	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	19.530,00	1.747,94
5.24	45705	12161915	11-10-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	362,22	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	362,22	32,42
5.25	45705	12161920	14-10-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	129,08	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	129,08	11,55
5.26	45705	12161917	21-10-2016		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	625,94	33	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	625,94	56,02
Iluminação Polo II												
6.1	45705	12162244	09-11-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	229,87	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	229,87	20,7
6.2	45705	12162088	09-11-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	110,47	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	110,47	9,89
6.3	45705	12162086	16-11-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	72,93	025/17	projeto elétri(luminação led + eficiência energética	S	72,93	6,53
6.4	45705	12162090	18-11-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	75,56	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	75,56	6,76
6.5	45705	12162089	22-11-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	418,53	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	418,53	37,46
6.6	45705	12162088	24-11-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	33,66	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	33,66	3,01
6.7	45705	12162087	25-11-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	227,88	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	227,88	20,40
6.8	45705	12162086	30-11-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	42,90	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	42,90	3,84
6.9	45705	12162216	02-12-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	25,57	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	25,57	2,29
6.10	45705	12162218	05-12-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	463,32	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	463,32	41,47
6.11	45705	12162217	09-12-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	75,13	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	75,13	6,79
6.12	45705	12162219	13-12-2016		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	174,54	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	174,54	15,62
6.13	45705	12161527	10-08-2014		Iluminação Polo I c/ LEDs - Eficiência Enet	T	11.160,00	025/17	40 unidades Iluminação led + eficiência energética	S	11.160,00	998,82
6.14	45705	12161929	12-08-2014		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	7.533,00	025/17	27 unidades Iluminação led + eficiência energética	S	7.533,00	674,20
6.15	45705	12161526	28-08-2014		Iluminação Polo II c/ LEDs - Eficiência Enet	T	887,72	025/17	material elétri(luminação led + eficiência energética	S	887,72	79,45
											73.411,93	6.570,37

(...), pelo que o sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2016 de 6.570,37 euros [73.411,93 euros x (35%-26,05%)], atendendo ao limite de 35% previsto no artigo 43.º do CFI.

III.1.2.1.3.2.4. Investimentos em ativos de substituição

(...)

Ora, no período de 2016, o sujeito passivo procedeu à “substituição do telhado do polo I”, adquirindo uma solução em “painel sandwich” à empresa N..., de forma a obter uma “maior eficiência energética”, (...).

Por outro lado, procedeu, ainda, à aquisição de um “diferencial de corrente” à O... (...), para integrar a ponte rolante existente, em substituição do componente anterior.

ID	Conta SMC	N.º de Cont.	Data	Fornecedor	Designação	T/I	Valor Aquisição	# Doc.	Descrição	Obs. 1	PT	Não elegível	Não RFAI
3					Substituição Tehado Polo 1								
3.1	45705	1161013	01-09-2016	N...	Fornecimento e montagem de painel sandw	T	115.475,00	32	painel sandwi substituição tehado p+ eficiência e	S	5	115.475,00	10.335,01
12					Outros Equipamentos Produção								
12.56	45704	1160852	04-07-2016	O...	Lda Diferencial de corrente ABUS	T	1.804,20	35	diferencial co material p ponte rolante existente	S	5	1.804,20	161,48
												117.279,20	10.496,49

(...), pelo que o sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2016 de 10.496,49 euros [(115.475,00 euros + 1.804,20 euros) x (35%-26,05%)], atendendo ao limite de 35% previsto no artigo 43.º do CFI.

(...)

III.1.2.1.3.2.9. Investimentos em ativos intangíveis não elegíveis

(...), apenas são elegíveis ativos intangíveis desde que se qualifiquem como “transferência de tecnologia”, a qual poderá se concretizar, entre outras, pelas formas exemplificadas na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI. Ora, a “transferência de tecnologia” está associada à aquisição de “propriedade intelectual/industrial”, (...).

A própria definição de “ativos incorpóreos” contida no n.º 30 do artigo 2.º do RGIC esclarece que, para efeitos destes regimes de incentivos de Estado, são apenas considerados os “ativos sem qualquer materialização física ou financeira, como patentes, licenças, saber-fazer ou outros tipos de propriedade intelectual”. Ou seja, facilmente se depreende que, então, todos os intangíveis, para serem elegíveis, têm de se qualificar como “propriedade intelectual”.

(...)

Assim, considera-se que será de excluir da listagem dos bens de investimento elegíveis para efeitos de RFAI, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, os gastos com instalação, licenças e renovações de softwares diversos (gestão da manutenção, gestão de documentos, gestão comercial, otimização de cargas, desenho, picking, comunicação com AT, ERP, CRM, Office, (...)), massificados no mercado tecnológico como “produto final”, uma vez que não se qualificam como “despesas com transferência de tecnologia”, na medida em que tais softwares não sofrem desenvolvimentos adicionais e não dão origem, nem o sujeito passivo comercializa, novos produtos/processos/aplicações assentes nessa tecnologia.

Por outro lado, o sujeito passivo subcontratou a consultora L... para a continuação de “projetos de desenvolvimento”, nomeadamente na área da “melhoria de processos”, classificados como ativo intangível na conta “SNC 442 Projetos de desenvolvimento”.

(...), os únicos ativos intangíveis admissíveis, em sede de RFAI, são os respeitantes a “transferência de tecnologia”, os quais, (...), estão associados à aquisição de “propriedade intelectual/industrial” (“SNC 444 Propriedade industrial”).

Esta distinção entre tipologia de intangíveis também se encontra devidamente suportada no próprio Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), ao contemplar subcontas:

- 44 Ativos Intangíveis
 - 441 Goodwill
 - 442 Projetos de desenvolvimento
 - 443 Programas de computador
 - 444 Propriedade industrial
 - ...
 - 446 Outros ativos intangíveis

Deste modo, para além dos softwares (“SNC 443 Programas de computador”), também as despesas em “projetos de desenvolvimento” (“SNC 442 Projetos de desenvolvimento”), por não se qualificarem como “despesas com transferência de tecnologia” (“SNC 444 Propriedade intelectual”), não poderão ser consideradas como enquadráveis na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pelo que terão de ser excluídas do RFAI.

ID	conta SNC	N.º de Cont.	Data	Fornecedor	Designação	T/I/Valor Aquisição	n.º Doc	Descrição	Obs. 1	PT	Não elegível	N.º RFAI
13												
Programas Computador												
13.1	45705	1160654	10-05-2016		Licença Use: T (anual) Software ManWinW	1.952,60	34	licença anual sw p apoio à manutenção equipame		S	1.952,60	174,75
13.2	45705	1160796	28-06-2016		Software de gestão de manutenção - Formi	1.728,00	34	formação mar sw p apoio à manutenção equipame		S	1.728,00	154,66
13.4	45707	1160947	12-08-2016		Desenvolvimento e implementação IWM -i	8.810,00	44	sw iwm logístic software picking		S	8.810,00	788,50
13.5	45702	1160026	18-01-2016		Software INVENTOR (Renovação das Subs	4.887,75	47	renovação sut excluído #850 - não elegível renovaç		S	4.887,75	437,45
13.5	45705	1161231	10-10-2016		Desenvolvimento e implementação IWM -i	4.575,00	44	sw iwm logístic software picking		S	4.575,00	409,45
15												
Investimentos Diversos Não Financiados												
15.8	44213	1160027	11-01-2016	L...	Projetos Qual. Fonte/hoshin	2.240,00	9	projeto hoshi/projeto melhoria processos		N	2.240,00	560,00
15.9	443	12160542	23-03-2016		Programas Computador	2.261,00	10	sw active case sw c funcionalidades de comunicaçã		N	2.261,00	565,25
15.10	4543	1161497	13-12-2016		Programas Computador	2.000,00	071/17	sw clubemas sw optimização cargas		N	2.000,00	500,00
											28.454,35	3.590,07

(...), pelo que o sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2016 de 3.590,07 euros [21.953,35 euros x (35%-26,05%) + 6.501,00 euros x 25%], atendendo ao limite de 35% previsto no artigo 43.º do CFI.

III.1.2.1.3.3. Análise do investimento – RFAI 2017

III.1.2.1.3.3.1. Análise prévia do dossier RFAI 2017 (limite artigo 43.º CFI)

(...), a dotação apurada pelo sujeito passivo em sede de RFAI do período de 2017 terá de ser integralmente desqualificada para efeitos deste benefício fiscal, revelando-se ilegítima por incumprimento de um dos requisitos cumulativos previstos no n.º 4 do artigo 22.º do CFI [“f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)”].

Na verdade, para além da não criação de postos de trabalho em 2017, condição logo impeditiva do direito ao benefício, verifica-se, também, uma quebra acentuada no final do período seguinte (2018), (...).

Deste modo, a dotação apurada pelo sujeito passivo, relativa ao RFAI 2017, no montante de 262.582,51 euros, será considerada, na íntegra, como indevida. Ainda assim, ao longo dos pontos seguintes, proceder-se-á à análise do investimento considerado pelo sujeito passivo, que será aproveitada para efeitos de aferição da elegibilidade em sede de DLRR (...).

(...)

Assim, o valor da dotação apurada pelo sujeito passivo deveria resumir-se a 149.112,15 euros, uma vez que o investimento incluído no projeto PT2020 #850 ascendeu a 685.681,40 euros (...) que beneficiou de um ESB de 26,05% (178.619,99 euros). Deste modo, atendendo ao limite de 35% do artigo 43.º do CFI (685.681,40 euros x 35% = 239.988,49 euros) ou 685.681,40 euros x (35%-26,05%)]. A parte do investimento não cofinanciado poderá beneficiar, em pleno, da percentagem de 25% prevista no âmbito do regime do RFAI (350.974,61 euros x 25% = 87.743,65 euros).

Perante o exposto, face à dotação inscrita pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC de 2017, constata-se, desde logo e antes da análise ao investimento, um empolamento de 113.470,36 euros (262.582,51 euros – 149.112,15 euros).

III.1.2.1.3.3.2. Investimentos em melhorias dos recursos para “desenvolvimento do produto”

(...)

Ora, no período de 2017, o sujeito passivo realizou despesas de investimento em bens direcionados para a área de “desenvolvimento do produto”, onde se enquadram gastos em “formas (moldes) para testes de refrigeração” (...), bem como em “componentes para integrar o robot de abertura de portas” (...), os quais se encontram no laboratório localizado no polo II da M..., correspondendo a ativos afetos à “câmara de desenvolvimento de produto” com objetivos de pesquisa e inovação. Por outro lado, adquiriu, à empresa P..., software e placas de registo de monitorização para recolha de dados decorrentes dos testes e ensaios realizados no referido laboratório (...):

ID	conta SNC	N.º de Cont	Data	Fornecedor	Designação	T/I	Valor Aquisição*	Doc	Descrição	Obs.1	PT	Não o/legvel	Não RFAI
12													
Robot abertura de portas													
12.1	45705	6302	11-04-2017		Robot abertura de portas - material	T	503,69	31	material p rob	robot abertura portas - laborat	5	503,69	45,08
12.2	45705	6303	12-04-2017		Robot abertura de portas - material	T	3.950,00	31	m.o. robot	robot abertura portas - laborat	5	3.950,00	353,53
12.3	45705	6304	20-04-2017		Robot abertura de portas - material	T	368,53	31	material p rob	robot abertura portas - laborat	5	368,53	32,98
12.4	45705	5747	01-03-2017		Robot abertura de portas - material	T	48,00	31	material p rob	robot abertura portas - laborat	5	48,00	4,30
12.5	45705	5746	04-03-2017		Robot abertura de portas - material	T	719,11	31	material p rob	robot abertura portas - laborat	5	719,11	64,36
12.6	45705	5745	29-03-2017		Robot abertura de portas - material	T	2.771,75	31	material p rob	robot abertura portas - laborat	5	2.771,75	248,07
12.7	45701	4671	05-01-2017		Robot abertura de portas - Alteração man	T	2.887,50	31	alteração man	robot abertura portas - laborat	5	2.887,50	258,43
12.8	45705	5960	28-03-2017		Robot abertura de portas - Alteração do c	T	1.500,00	31	alteração con	robot abertura portas - laborat	5	1.500,00	134,25
12.9	45705	6312	19-04-2017		Robot abertura de portas - Alteração do c	T	1.500,00	31	alteração con	robot abertura portas - laborat	5	1.500,00	134,25
12.10	45705	6317	19-04-2017		Robot abertura de portas - material	T	1.302,94	31	material p rob	robot abertura portas - laborat	5	1.302,94	116,61
12.11	45701	1170131	08-02-2017		Robot abertura de portas - material	T	4.308,07	31	projeto SPS	robot abertura portas - laborat	5	4.308,07	385,57
11													
Moldes para provetas													
13.1	45701	6323	11-04-2017	lda.	Moldes para provetas	T	3.481,00	32	equipamento	polo II - laboratório	5	3.481,00	311,55
19													
Câmara desenvolvimento novos produtos													
19.1	45708	6321	21-04-2017	P...	Ser/Software para aquisição de dados	T	1.971,27	40	sw p aquisição	polo II - laboratório	5	1.971,27	176,43
19.2	45702	4674	23-01-2017	P...	Ser/Câmara desenvolvimento novos produtos	T	1.689,00	40	placas registo	polo II - laboratório	5	1.689,00	151,17
											27.000,86	2.416,58	

(...)

Na verdade, a aquisição de formas para testes de refrigeração e as benfeitorias ao robot utilizado nos ensaios laboratoriais, bem como a subcontratação de consultoras para a realização de ensaios, em nada contribui para o invocado fim subjacente à tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”. Poderiam, eventualmente, ter enquadramento no âmbito de um outro tipo de benefício fiscal previsto no CFI – SIFIDE – ao qual o sujeito passivo até se candidatou.

(...), pelo que o sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2017 de 2.416,58 euros [27.000,86 euros x (35%-26,05%)].

III.1.2.1.3.2.3. Investimentos para maior eficiência energética

(...)

Ora, no caso da M..., constata-se um conjunto vasto de investimentos direcionados para uma “maior eficiência energética”, cujo mérito não se questiona em termos de “redução de

consumos” e “sustentabilidade ambiental”, mas os quais não são indutores do pretendido “aumento de capacidade de produção”, não podendo ser, por isso, elegíveis nos termos do RGIC.

Nesse sentido, o sujeito passivo procedeu à realização de trabalhos no telhado do polo I, reformulou as instalações elétricas e continuou a apostar na tecnologia LED (...), tudo com o objetivo de aumentar a eficiência energética dos polos I e II. Por se qualificarem, também, como “investimento de substituição” (...), todas essas despesas não podem ser aceites, perante a sua vertente de mera permuta e a sua falta de impacto na “capacidade produtiva existente”.

ID	conta SNC	N.º de Cont.	Data	Fornecedor	Designação	T/I	Valor Aquisição	Doc	Descrição	Obs 1	PT	(Não elegível)	Não RFAI
5					instalação de telhado pólo i - Eficiência Energética do edifício								
5.1	45705	4665	18-01-2017	N...	Realização de trabalhos no telhado para	T	15.850,00	23	trabalhos no aumento eficiência energética		S	15.850,00	1.418,58
6					iluminação Pólo I c/ LEDs - Eficiência Energética								
6.1	45705	6297	12-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	6.250,00	24	quadro elétrico remodelação instalação elétrica		S	6.250,00	559,38
6.2	45705	6298	22-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	12.781,25	24	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	12.781,25	1.143,92
6.3	45705	6305	06-04-2017		iluminação Pólo I c/ LEDs - Eficiência Ene	T	41,70	24	acessórios remodelação instalação elétrica		S	41,70	3,73
7					iluminação Pólo II c/ LEDs - Eficiência Energética								
7.1	45705	5740	13-03-2017		iluminação Pólo II c/ LEDs - Eficiência Ene	T	1.041,50	25	material elétrico iluminação led + eficiência energética		S	1.041,50	93,21
7.2	45705	5741	30-03-2017		iluminação Pólo II c/ LEDs - Eficiência Ene	T	453,41	25	material elétrico iluminação led + eficiência energética		S	453,41	40,58
7.4	45705	4677	18-01-2017		iluminação Pólo II c/ LEDs - Eficiência Ene	T	101,14	25	material elétrico iluminação led + eficiência energética		S	101,14	9,05
7.5	45705	4676	19-01-2017		iluminação Pólo II c/ LEDs - Eficiência Ene	T	108,64	25	material elétrico iluminação led + eficiência energética		S	108,64	9,72
7.6	45705	4675	26-01-2017		iluminação Pólo II c/ LEDs - Eficiência Ene	T	550,43	25	material elétrico iluminação led + eficiência energética		S	550,43	49,26
7.7	45705	5272	02-02-2017		iluminação Pólo II c/ LEDs - Eficiência Ene	T	6.975,00	25	25 unid leds iluminação led + eficiência energética		S	6.975,00	624,25
7.8	45705	5271	09-02-2017		iluminação Pólo II c/ LEDs - Eficiência Ene	T	8.370,00	25	30 unid leds iluminação led + eficiência energética		S	8.370,00	749,12
7.9	45705	6326	18-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	2.567,05	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	2.567,05	229,75
7.10	45705	6327	18-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	693,53	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	693,53	62,07
7.11	45705	6328	19-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	105,26	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	105,26	9,42
7.12	45705	6329	21-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	116,99	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	116,99	10,47
7.13	45705	6330	21-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	232,21	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	232,21	20,78
7.14	45705	6331	21-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	274,69	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	274,69	24,58
7.15	45705	6332	24-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	2.595,49	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	2.595,49	232,30
7.16	45705	6333	24-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	53,46	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	53,46	4,78
7.17	45705	6334	24-04-2017		Reformulação eléctrica - Instalações	T	116,49	25	material elétrico remodelação instalação elétrica		S	116,49	10,43
												59.278,24	5.105,40

(...), pelo que o sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2017 de 5.305,40 euros [59.278,24 euros x (35%-26,05%)], atendendo ao limite de 35% previsto no artigo 43.º do CFI.

III.1.2.1.3.3.8. Investimentos em ativos intangíveis não elegíveis

(...)

(...), apenas são elegíveis ativos intangíveis desde que se qualifiquem como “transferência de tecnologia”, a qual poderá se concretizar, entre outras, pelas formas exemplificadas na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI. Ora, a “transferência de tecnologia” está associada à aquisição de “propriedade intelectual/industrial”, (...).

A própria definição de “ativos incorpóreos” contida no n.º 30 do artigo 2.º do RGIC esclarece que, para efeitos destes regimes de incentivos de Estado, são apenas considerados os “ativos sem qualquer materialização física ou financeira, como patentes, licenças, saber-fazer ou outros tipos de propriedade intelectual”. Ou seja, facilmente se depreende que, então, todos os intangíveis, para serem elegíveis, têm de se qualificar como “propriedade intelectual”.

(...)

Assim, considera-se que será de excluir da listagem dos bens de investimento elegíveis para efeitos de RFAI, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, os gastos com instalação, licenças e renovações de softwares diversos (gestão da manutenção, gestão de documentos, gestão comercial, otimização de cargas, desenho, picking, comunicação com AT, ERP, CRM, Office, (...)), massificados no mercado tecnológico como “produto final”, uma vez que não se qualificam como “despesas com transferência de tecnologia”, na medida em que tais softwares não sofrem desenvolvimentos adicionais e não dão origem, nem o sujeito passivo comercializa novos produtos/processos/aplicações assentes nessa tecnologia. Por outro lado, o sujeito passivo subcontratou a consultora L... para a continuação de “projetos de desenvolvimento”, nomeadamente na área da “excelência operacional” e “melhoria dos processos”, classificados como ativo intangível na conta “SNC 442 Projetos de desenvolvimento”.

(...), os únicos ativos intangíveis admissíveis, em sede de RFAI, são os respeitantes a “transferência de tecnologia”, os quais, (...), estão associados à aquisição de “propriedade intelectual/industrial” (“SNC 444 Propriedade industrial”).

Esta distinção entre tipologia de intangíveis também se encontra devidamente suportada no próprio Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), ao contemplar subcontas:

- *44 Ativos Intangíveis*
 - *441 Goodwill*
 - *442 Projetos de desenvolvimento*
 - *443 Programas de computador*
 - *444 Propriedade industrial*

- ...
- 446 Outros ativos intangíveis

Deste modo, para além dos softwares (“SNC 443 Programas de computador”), também as despesas em “projetos de desenvolvimento” (“SNC 442 Projetos de desenvolvimento”), por não se qualificarem como “despesas com transferência de tecnologia” (“SNC 444 Propriedade intelectual”), não poderão ser consideradas como enquadráveis na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pelo que terão de ser excluídas do RFAI.

ID	Conta SNC	N.º de Cont/Data	Fornecedor	Designação	V/V	Valor Aquisição	º Doc	Descrição	Obs 1	PT Não elegível	Valor RFAI
14				Software CRM - Migração p/ ERP							
14.1	45708	6300 21-04-2017		Software CRM + Migração p/ ERP	I	9.580,00	33	software CRM software p relacionamento clientes	S	9.580,00	857,41
23				Software INVENTOR (3x licenças)							
23.1	45702	4673 31-01-2017		Autodesk Product DS Premium Maintenanc	I	6.431,50	39	renovação licenças/duo RBS0 - não elegível renovaç	S	6.431,50	575,62
24				Investimentos Diversos Não Co-financiados							
24.1	443	10799 28-12-2017		Programas Computador - Microsoft Office	I	2.338,90	49	licenças office10 licenças MS office	N	2.338,90	584,73
24.2	4543	1171630 24-12-2017		Programas Computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.11	4542	1171409 30-11-2017		Excelência Operacional na Gestão de Proj	I	7.840,00	70	projeto excel/projeto excelência operacional	N	7.840,00	1.960,00
24.12	4543	1171490 24-11-2017		Programas Computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.19	4543	1171327 24-10-2017		Programas Computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.20	4543	1171188 09-10-2017		Programas Computador - Manutenção Sof	I	300,00	71	manutenção s/manutenção sw cargas	N	300,00	75,00
24.37	4542	1171130 29-09-2017		Excelência Operacional na Gestão de Proj	I	1.960,00	70	adjudicação p/projeto excelência operacional	N	1.960,00	490,00
24.38	4542	1171129 29-09-2017		Projeto Kaizen	I	14.280,00	70	projeto kaizen/projeto kaizen	N	14.280,00	3.570,00
24.39	4543	1171148 24-09-2017		Programas Computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.40	4543	1171147 10-07-2017		Programas Computador - Manutenção de	I	300,00	71	manutenção s/manutenção sw cargas	N	300,00	75,00
24.51	4543	1170997 24-08-2017		Programas Computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.59	4543	1170878 24-07-2017		Programas Computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.73	4543	1170719 24-06-2017		Programas Computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.129	4543	1170580 24-05-2017		Programas Computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.130	443	1170507 24-05-2017		Programas Computador - Desenvolvement	I	4.575,00	16	sw iwm logist/software picking	N	4.575,00	1.143,75
24.134	4543	1170420 24-04-2017		Programas de computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.135	4543	1170184 04-04-2017		Programas de computador - Software de	I	300,00	71	manutenção s/manutenção sw cargas	N	300,00	75,00
24.136	4543	1170183 04-04-2017		Programas de computador - Optimização	I	2.000,00	71	sw cubemaste/sw optimização cargas	N	2.000,00	500,00
24.141	4543	1170170 24-03-2017		Programas de computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.142	4543	1170128 15-03-2017		Programas de computador - Optimização	I	2.000,00	71	sw cubemaste/sw optimização cargas	N	2.000,00	500,00
24.150	4543	1170177 24-02-2017		Programas de computador - CubeMaster	I	235,77	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	235,77	58,94
24.151	4543	1170162 17-02-2017		Programas de computador - CubeMaster	I	290,00	71	webservice sw/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.152	4543	1170161 17-02-2017		Programas de computador - CubeMaster	I	1.113,00	71	webservice sw/sw calculo cargas	N	1.113,00	278,25
24.153	4543	1170160 24-02-2017		Programas de computador - CubeMaster	I	235,77	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	235,77	58,94
24.154	4543	1170159 24-02-2017		Programas de computador - CubeMaster	I	290,00	71	sw cubemaste/sw calculo cargas	N	290,00	72,50
24.155	45441	5246 17-02-2017		Programas de computador - Gestão Come	I	950,00	72	licenças postivo GCE gestão comercial premium	N	950,00	237,50
24.161	4543	1170932 24-01-2017		Programas de computador - Optimização	I	2.000,00	71	sw cubemaste/sw optimização cargas	N	2.000,00	500,00
										99.939,34	12.410,14

(...), pelo que o sujeito passivo apurou uma dotação indevida em sede de RFAI 2017 de 12.410,14 euros [16.011,50 euros x (35%-26,05%) + 43.908,44 euros x 25%], atendendo ao limite de 35% previsto no artigo 43.º do CFI.

III.1.2.1.4. Correção às dotações de RFAI dos períodos de 2015 a 2017

Face ao exposto nos pontos III.1.2.1.3.1.1 a III.1.2.1.3.2.9, (...), foi possível apurar um excesso indevido no valor das dotações de RFAI, relativas aos períodos de 2015 a 2016, sendo que, no que concerne a 2017, a totalidade da dotação será considerada ilegítima, perante o descrito no ponto III.1.2.1.2, (...).

Assim, importa proceder ao recálculo das dotações aceites dos três períodos em análise (2015 a 2017):

Revisão das dotações RFAI		2015	2016	2017
a)	Dotação constante da declaração mod 22 IRC	197.221,78	182.623,87	262.582,51
b)	Erro no cálculo da dotação (limite 35% - art. 43.º CFI)	4,89	14.807,61	113.470,36
c) = (a-b)	Dotação revista antes da análise do investimento	197.216,89	167.816,26	149.112,15
d)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - desenvolvimento produto	688,44	1.508,25	2.416,58
e)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - eficiência energética	-	6.570,37	5.305,40
f)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - ativos de substituição	20.192,90	10.496,49	1.944,56
g)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - reparações ativos existentes	24.777,90	30.319,21	58.259,96
h)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - ativos usados	8.728,34	-	-
i)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - aquisições isoladas	-	2.080,50	-
j)	Aplicações não aceites - mobiliário, artigos de conforto e equipamentos sociais	1.201,94	222,50	1.372,15
k)	Aplicações não aceites - adiantamentos por conta de fornecimentos futuros	1.790,00	25.060,00	-
l)	Aplicações não aceites - documentos em nome de terceiros	-	-	372,32
m)	Aplicações não aceites - ativos intangíveis não admitidos	7.648,53	3.590,07	12.410,14
n) = (d+e+...+m)	Sub-total das dotações não enquadráveis ou não aceites	65.028,05	79.847,39	82.081,11
o) = (c-n)	Dotação revista após da análise do investimento	132.188,84	87.968,86	67.031,04
p) = (a-o)	Total das correções às dotações (análise investimento)	65.032,94	94.655,01	195.551,47
q)	Dotação revista aceite pela AT	132.188,84	87.968,86	-

(...)

III.1.2.3. IRC de períodos anteriores – Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos

III.1.2.3.1. Enquadramento da DLRR

(...), nos períodos de 2015, 2016 e 2017, o sujeito passivo M... procedeu a deduções nos montantes de 88.021,07 euros, 96.662,35 euros e 65.000,00 euros, incluídas no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC dos mesmos, (...):

- **2015**

075 OUTRAS DEDUÇÕES À COLETA		
Normativo legal		Dedução efetuada
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2/2009/M, de 22 /1)	717	0,00
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma dos Açores (art.º 6.º do Dec. Leg. Regional n.º 2/98/A, de 20/1)	726	0,00
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º, n.º 6 e 36.º, n.º 5 do EBF)	718	0,00
Sociedades de capital de risco e investidores de capital de risco (art.º 32.º A, n.º 4 do EBF)	719	0,00
Dedução por lucros retidos e reinvestidos pelas PME (art.º 27.º e 34.º do CFI)	727	88.021,07

- **2016**

075 OUTRAS DEDUÇÕES À COLETA		
Normativo legal		Dedução efetuada
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2/2009/M, de 22 /1)	717	0,00
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma dos Açores (art.º 6.º do Dec. Leg. Regional n.º 2/98/A, de 20/1)	726	0,00
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º, n.º 6 e 36.º, n.º 5 e 36.º A, n.º 8 do EBF)	718	0,00
Sociedades de capital de risco e investidores de capital de risco (art.º 32.º A, n.º 4 do EBF)	719	0,00
Dedução por lucros retidos e reinvestidos pelas PME (art.º 27.º e 34.º do CFI) aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 27.º e 34.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06)	727	96.662,35

- **2017**

075 OUTRAS DEDUÇÕES À COLETA		
Normativo legal		Dedução efetuada
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2/2009/M, de 22 /1)	717	0,00
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma dos Açores (art.º 6.º do Dec. Leg. Regional n.º 2/98/A, de 20/1)	726	0,00
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º, n.º 6 e 36.º, n.º 5 e 36.º A, n.º 6 do EBF)	718	0,00
Sociedades de capital de risco e investidores de capital de risco (art.º 32.º A, n.º 4 do EBF)	719	0,00
Dedução por lucros retidos e reinvestidos pelas PME (art.º 27.º e 34.º do CFI) aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 27.º e 34.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06)	727	65.000,00

O valor das reservas constituídas em contas de capital próprio ascende a 880.210,70 euros, 966.623,50 euros e 650.000,00 euros, relativas aos resultados retidos de 2015, 2016 e 2017, respetivamente, sendo estes os montantes que têm de ser reinvestidos.

(...)

III.1.2.3.2. Enquadramento do investimento e sua análise

Recorde-se que existe um prazo de dois anos, contados a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos, conforme o n.º 1 do artigo 29.º do CFI, para concretizar o reinvestimento em aplicações relevantes. Ora, no âmbito dos presentes procedimentos inspetivos, direcionados aos períodos de 2015 a 2017, apenas se poderá aferir o cumprimento do reinvestimento referente à DLRR de 2015.

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

Ora, o último período de tributação elegível para o reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015 (880.210,70 euros) é o período de 2017, nos termos da redação do n.º 1 do artigo 29.º do CFI (anterior à Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro).

Deste modo, em relação à DLRR de 2015, atender-se-á apenas ao investimento realizado pela M... nos períodos de 2016 e 2017 (...), recorrendo-se aos “dossiers de incentivos fiscais” considerados em sede de RFAI 2016 e RFAI 2017 (...), por remissão do próprio sujeito passivo (...).

(...)

III.1.2.3.2.1. Investimento não elegível – limite artigo 43.º do CFI

(...), importa excluir, da elegibilidade em sede de DLRR, todo o investimento cofinanciado pelo Projeto PT2020 #850 e que foi considerado elegível em sede de RFAI, mas apenas de

2016, uma vez que se excluiu todo o investimento em sede de RFAI 2017 pelos motivos expostos no ponto III.1.2.1.2., (...).

Conforme se descreveu nos pontos III.1.2.1.3.2.2. a III.1.2.1.3.2.9., (...), relativamente ao investimento de 2016, incluído no Projeto PT2020 #850, foram excluídos do RFAI os seguintes itens:

(...)

Deste modo, do total do investimento de 2016 incluído no Projeto PT2020 #850 (1.416.421,63 euros), determina-se que foram excluídos do RFAI itens no total de 533.138,57 euros:

Investimento		2015
a)	Investimento PT2020	1.461.421,63
b)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - desenvolvimento produto	16.851,92
c)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - eficiência energética	73.411,93
d)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - ativos de substituição	117.279,20
e)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - reparações ativos existentes	23.642,17
f)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - aquisições isoladas	
g)	Aplicações não aceites - mobiliário, artigos de conforto e equipamentos sociais	
h)	Aplicações não aceites - adiantamentos por conta de fornecimentos futuros	280.000,00
i)	Aplicações não aceites - documentos em nome de terceiros	
j)	Aplicações não aceites - ativos intangíveis não admitidos	21.953,35
k)=(b+...+j)	Total do investimento PT2020 excluído do RFAI	533.138,57
l) = (a-k)	Investimento PT2020 que beneficiou de RFAI	928.283,06

Desta forma, conclui-se não ser elegível, para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015, o investimento de 928.283,06 euros (1.461.421,63 euros – 533.138,57 euros) realizado em 2016, uma vez que já usufruiu do limite máximo de auxílios em 35% (26,05% a título de PT2020 e 8,95% a título de RFAI).

III.1.2.3.2.2. Investimento não elegível – não enquadrável em “investimento inicial” e excluído pelo artigo 30.º CFI

Quanto à restante análise, relativa a investimentos de 2016 e 2017, de forma a obstar a uma repetição exaustiva das fundamentações para exclusão em sede de DLRR, nos mesmos termos em que se faz em sede de RFAI, passar-se-á a explicitar a argumentação por remissão para os pontos III.1.2.1.3.2.2. a III.1.2.1.3.3.8., (...).

III.1.2.3.2.2.1. Investimentos em melhorias dos recursos para “desenvolvimento do produto”

Conforme se descreveu nos pontos III.1.2.1.3.2.2., (...), e III.1.2.1.3.3.2., (...), o sujeito passivo investiu na aquisição de formas para testes de refrigeração, de software e placas de registo e monitorização dos ensaios, em benfeitorias ao robot utilizado nos ensaios laboratoriais, bem como na subcontratação de consultoras para a realização de ensaios.

(...)

Contudo, tais investimentos em nada contribuem para o invocado fim subjacente à tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento comercial”. Poderiam, eventualmente, ter enquadramento no âmbito de um outro tipo de benefício fiscal previsto no CFI – SIFIDE – ao qual o sujeito passivo até se candidatou.

Desta forma, por falta de enquadramento nos termos do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e do n.º 3 do artigo 17.º do RGIC, conclui-se não ser elegível, para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015, o investimento de 16.851,92 euros e 27.000,86 euros realizado em 2016 e 2017, respetivamente.

III.1.2.3.2.2.2. Investimentos para maior eficiência energética

Conforme se descreveu nos pontos III.1.2.1.3.2.3., (...), e III.1.2.1.3.3.3., (...), o sujeito passivo realizou um vasto conjunto de investimentos direcionados para uma “maior eficiência energética”, cujo mérito não se questiona em termos de “redução de consumos” e “sustentabilidade ambiental”, mas os quais não são indutores do pretendido “aumento de capacidade de produção”, não podendo ser, por isso, elegíveis em sede de DLRR.

(...)

Desta forma, por falta de enquadramento nos termos do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e do n.º 3 do artigo 17.º do RGIC, conclui-se não ser elegível, para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015, o investimento de 73.411,93 euros e 59.278,24 euros realizado em 2016 e 2017, respetivamente.

III.1.2.3.2.2.3. Investimentos em ativos de substituição

Conforme se descreveu nos pontos III.1.2.1.3.2.4., (...), e III.1.2.1.3.3.4., (...), o sujeito passivo procedeu à “substituição do telhado do polo I” (adquirindo uma solução em “painel

sandwich”, de forma a obter uma “maior eficiência energética”), substituiu componentes da ponte rolante existente, adquiriu portátil para “substituir portátil avariado ...” e fotocopiadora Ricoh face ao “abate de Olivetti”, para além de ter realizado meras alterações às instalações elétricas de várias zonas das unidades fabris do polo I e II.

(...)

Contudo, tais investimentos em nada contribuem para o invocado fim subjacente à tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, na medida em que se configuram como “investimentos de substituição”.

Desta forma, por falta de enquadramento nos termos do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e do n.º 3 do artigo 17.º do RGIC, conclui-se não ser elegível, para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015, o investimento de 117.279,20 euros e 7.778,24 euros realizado em 2016 e 2017, respetivamente.

(...)

III.1.2.3.2.2.9. Investimentos em ativos intangíveis não elegíveis

Conforme se descreveu nos pontos III.1.2.1.3.2.9., (...), e III.1.2.1.3.3.9., (...), o sujeito passivo considerou, na listagem do investimento, softwares (“SNC 443 Programas de computador”) e também despesas em “projetos de desenvolvimento” (“SNC 442 Projetos de desenvolvimento”), as quais nem sequer se qualificam como “despesas com transferência de tecnologia” (“SNC 444 Propriedade industrial”).

(...)

Ora, recorde-se que, apenas com a Lei n.º 2/2020, de 31 de março (OE 2020), se passou a admitir como aplicações relevantes, em sede de DLRR, alguns ativos intangíveis (despesas com transferência de tecnologia), conforme redação atual do n.º 2 do artigo 30.º do CFI.

Desta forma, por não se configurar como aplicação relevantes nos termos do artigo 30.º do CFI, conclui-se não ser elegível, para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015, o investimento de 28.454,35 euros e 59.919,94 euros realizado em 2016 e 2017, respetivamente.

III.1.2.3.2.10. Resumo do investimento não elegível – não enquadrável em “investimento inicial” e excluído pelo artigo 30.º CFI

(...), podemos resumir o investimento excluído em sede de DLRR, por não ter enquadramento na tipologia de “aumento de capacidade de produção” e/ou por exclusão nos termos do artigo 30.º CFI:

Análise Investimento DLRR	2016			2017		
	PT2020	Não cofinancado	TOTAL	PT2020	Não cofinancado	TOTAL
Aplicações não enquadráveis "Investimento inicial" - desenvolvimento produto	16.851,92		16.851,92	27.000,86		27.000,86
Aplicações não enquadráveis "Investimento inicial" - eficiência energética	73.411,93		73.411,93	59.278,24		59.278,24
Aplicações não enquadráveis "Investimento inicial" - ativos de substituição	117.279,20		117.279,20		7.778,24	7.778,24
Aplicações não enquadráveis "Investimento inicial" - reparações ativos existentes	23.642,17	112.812,96	136.455,13	3.064,00	231.942,93	235.006,93
Aplicações não enquadráveis "Investimento inicial" - aquisições isoladas		8.322,00	8.322,00			-
Aplicações não aceites - artigos de conforto		890,00	890,00		3.480,00	3.480,00
Aplicações não aceites - adiantamentos por conta de fornecimentos futuros	280.000,00		280.000,00			-
Aplicações não aceites - documentos em nome de terceiros			-	4.160,00		4.160,00
Aplicações não aceites - ativos intangíveis não admitidos	21.953,35	6.501,00	28.454,35	16.011,50	43.908,44	59.919,94
Total do investimento não elegível	533.138,57	128.525,96	661.664,53	109.514,90	287.109,61	396.624,21

Desta forma, conclui-se não ser elegível, para efeitos de concretização do reinvestimento da reserva relativa à DLRR de 2015, o investimento de 661.664,53 euros e 396.624,21 euros realizado em 2016 e 2017, respetivamente.

(...)

III.1.2.3.3. Apuramento do investimento realizado em 2016 e 2017 elegível em sede de DLRR 2015

Em função do exposto nos pontos III.1.2.3.2.1., (...), III.1.2.3.2.2.10., (...), e III.1.2.3.2.3., (...), proceder-se-á, em seguida, à determinação do montante legítimo de investimento realizado em 2016 e 2017 que é possível admitir como elegível para efeitos de concretização do reinvestimento do valor da reserva associada à DLRR de 2015 (880.210,70 euros).

Análise Investimento DLRR	2016			2017		
	PT2020	Não cofinanc	TOTAL	PT2020	Não cofinanc	TOTAL
a) Total do investimento considerado pelo sujeito passivo	1.461.421,63	148.076,10	1.609.497,73	685.681,40	350.974,61	1.036.656,01
b) Investimento não elegível - limite artigo 43.º CFI	928.283,06	-	928.283,06	-	-	-
c) Investimento não elegível como "investimento inicial" e excluído artigo 30.º CFI	533.138,57	128.525,96	661.664,53	109.514,60	287.109,61	396.624,21
d) Investimento elegível - adições em 2017 (adiantamentos 2015 e 2016)			-	300.000,00		300.000,00
e)=[a-b-c+d] Investimento para efeitos de concretização do reinvestimento DLRR 2015		19.550,14	19.550,14	876.166,80	63.865,00	940.031,80

Assim, atendendo ao valor do investimento não elegível (928.283,06 euros em 2016) devido à acumulação de auxílios (PT2020 e RFAI – limite artigo 43.º CFI), descrito no ponto III.1.2.3.2.1., (...), ao montante de investimento não elegível (661.664,53 euros em 2016 e 396.624,21 euros em 2017) devido ao não enquadramento na tipologia de “aumento de

capacidade” e/ou exclusão pelo artigo 30.º CFI, resumido no ponto III.1.2.3.2.2.10, (...), e admitindo a elegibilidade dos adiantamentos realizados (20.000,00 euros em 2015 e 280.000,00 euros em 2016) inerentes às adições efetivas em 2017, referido no ponto III.1.2.3.2.3., (...), obtém-se um total de apenas 19.550,14 euros em 2016 e 940.031,80 euros em 2017, conforme quadro anterior.

(...)

Contudo, no que concerne à parcela de 876.166,80 euros (575.166,80 euros + 300.000,00 euros), relativa ao investimento cofinanciado pelo Projeto PT2020 #850, importa atender que tais aplicações já beneficiaram de um auxílio de 26,05% (...). Assim, uma vez que não foram considerados em sede de RFAI, são agora elegíveis em sede de DLRR, mas ter-se-á de atender que apenas podem beneficiar de um auxílio remanescente de 8,95%, de forma a perfazer o limite máximo de 35% previsto no artigo 43.º do CFI.

Deste modo, dado que a DLRR se consubstancia num auxílio correspondente a 10% (n.º 1 do artigo 29.º CFI), que incide sobre a reserva constituída a partir dos lucros retidos, mas o investimento que concretiza a realização do reinvestimento de tal reserva apenas pode beneficiar, no caso, de 8,95% de auxílio, logo, haverá lugar à aplicação de uma proporção (8,95%:10%) para efeitos de apuramento do investimento efetivamente a considerar, conforme quadro abaixo:

Análise Investimento DLRR		2016			2017		
		PT2020	Não cofinanc	TOTAL	PT2020	Não cofinanc	TOTAL
a)	Total do investimento considerado pelo sujeito passivo	1.461.421,63	148.076,10	1.609.497,73	685.681,40	350.974,61	1.036.656,01
b)	Investimento não elegível - limite artigo 43.º CFI	928.283,06	-	928.283,06	-	-	-
c)	Investimento não elegível como "investimento inicial" e excluído artigo 30.º CFI	533.138,57	128.525,96	661.664,53	109.514,60	287.109,61	396.624,21
d)	Investimento elegível - adições em 2017 (adiantamentos 2015 e 2016)	-	-	-	300.000,00	-	300.000,00
e)=(a-b-c+d)	Investimento para efeitos de concretização do reinvestimento DLRR 2015	-	19.550,14	19.550,14	876.166,80	63.865,00	940.031,80
f)	Limite artigo 43.º CFI (35%) - ESB PT2020 (26,05%)	-	-	-	8,95%	-	-
g)	Porcentagem benefício DLRR	-	-	-	10,00%	-	-
h)=(e)x(f):(g)	Investimento elegível para efeitos de concretização do reinvestimento DLRR 2015	-	19.550,14	19.550,14	784.169,29	63.865,00	848.034,29

Face ao exposto, apenas se considera como reinvestimento da reserva DLRR 2015, realizado nos períodos de 2016 e 2017, um total de 867.584,43 euros (19.550,14 euros + 784.169,29 euros + 63.865,00 euros).

III.1.2.3.4. Correções ao IRC de períodos anteriores

(...)

Ora, o último período de tributação elegível para o reinvestimento da DLRR de 2015 é o período de 2017, nos termos da redação do n.º 1 do artigo 29.º do CFI (anterior à Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro):

(...)

Face ao exposto no ponto III.1.2.3.3., (...), relativamente ao reinvestimento exigível correspondente aos lucros retidos de 2015 (DLRR), constata-se que (...) apenas o investimento total de 867.584,43 euros (19.550,14 euros + 784.169,29 euros + 63.865,00 euros), efetuado em 2016 e 2017, cumpre os requisitos para ser elegível.

Recorde-se que o sujeito passivo procedeu a uma dedução de 88.021,07 euros, a título de DLRR 2015, o que corresponde a uma reserva de 880.210,70 euros (88.021,07 euros : 10%):

(...)

Desta forma, constata-se que não foi reinvestido o valor total da reserva referente a 2015 (880.210,70 euros), quedando-se o investimento elegível, dos dois períodos seguintes (2016 e 2017), pelos 867.584,43 euros.

E, por outro lado, importa realçar que, relativamente à DLRR de 2016 (reserva de 966.623,50 euros), o sujeito passivo apenas poderá contar com o investimento elegível realizado em 2018 (prazo de dois anos), na medida em que o relativo a 2017 foi integralmente “alocado” à DLRR 2015.

Assim, o imposto que deixou de ser liquidado, em 2015, na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, que deve ser adicionado ao montante de imposto a pagar relativo ao último período de tributação elegível para o reinvestimento (2017) ascende a 1.262,63 euros, conforme quadro seguinte:

Apuramento correção imposto (DLRR 2015)		
a)	Dedução DLRR 2015	88.021,07
b)=(a):10%	Reserva DLRR 2015	880.210,70
c)	Investimento elegível para efeitos de concretização do reinvestimento DLRR 2015	867.584,43
d)=(c):(b)	% investimento realizado	98,57%
e)=(a)x(1-d)	Imposto não liquidado em 2015 (adicionado liquidação 2017)	1.262,63

A devolução do imposto que deixou de ser liquidado, referente a 2015, é, assim, efetivada pela adição ao imposto do último período de tributação elegível para o reinvestimento (2017), pelo que, nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI, impõe-se que o sujeito

passivo inscreva o montante de 1.262,63 euros no campo 363 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2017, a título de “IRC de períodos anteriores”.

III.1.2.3.5. Correções aos juros compensatórios

(...)

Os juros compensatórios são apurados com base na taxa anual de 4%, majorada em 15 pontos percentuais (19%), e contados dia a dia, de acordo com a seguinte fórmula: imposto x taxa x número de dias em falta + 365. O número de dias em falta é apurado atendendo às datas de entrega da declaração do período da dedução e da declaração do último período elegível para reinvestimento:

Apuramento juros compensatórios (DLRR 2015)		
a)	Imposto não liquidado em 2015 (adicionado liquidação 2017)	1.262,63
b)	Taxa de juro majorada	19%
c)	Data entrega declaração Mod 22 2015	30-05-2016
d)	Data entrega declaração Mod 22 2017	29-06-2018
e) = (d-c)	N.º dias em falta	760
f) = (a)x(b)x(e):365	Juros compensatórios em falta	499,52

Assim, também nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI, os juros compensatórios, majorados em 15 pontos percentuais, ascendem a 499,52 euros, devendo ser inscritos no campo 366 (e campo informativo 366-B) do quadro 10 da declaração de rendimento modelo 22 de IRC do período de 2017.

III.1.2.4. Revisão da coleta e correções às deduções à coleta dos períodos de 2015 a 2017

Em função das correções ao lucro tributável, propostas no ponto III.1.1.1., (...), a coleta total será revista para os períodos de 2016 e 2017, mantendo-se inalterada quanto ao período de 2015, conforme quadro seguinte:

- **COLETA TOTAL**

Quadro 7 - Apuramento do Lucro Tributável	2015	2016	2017
778 - Lucro tributável declarado pelo SP	1.679.448,92	1.844.044,69	1.776.039,27
Correções propostas pelos SIT	-	304.759,67	122.015,58
779 - Lucro tributável revisto pelos SIT	1.679.448,92	2.148.804,36	1.898.054,85
Quadro 9 - Apuramento da Matéria Coletável	2015	2016	2017
346 - MATÉRIA COLETÁVEL NÃO ISENTA (revista pelos SIT)	1.679.448,92	2.148.804,36	1.898.054,85
Quadro 10 - Cálculo do Imposto	2015	2016	2017
347-A - Imposto à taxa 17%	2.550,00	2.550,00	2.550,00
347-B - Imposto à taxa 21%	349.534,27	448.098,92	395.441,52
351 - COLETA (347-A + 347-B)	352.084,27	450.648,92	397.991,52
373 - Derrama estadual (art.º 87.º-A)	5.383,47	19.464,13	11.941,65
378 - COLETA TOTAL (351 + 373) revista pelos SIT	357.467,74	470.113,05	409.933,16

- *RFAI*

No que concerne ao benefício fiscal associado ao RFAI, recorda-se a revisão das dotações dos períodos de 2015 a 2017, conforme consta do ponto III.1.2.1.4., (...):

Revisão das dotações RFAI		2015	2016	2017
a)	Dotação constante da declaração mod 22 IRC	197.221,78	182.623,87	262.582,51
b)	Erro no cálculo da dotação (limite 35% - art. 43.º CFI)	4,89	14.807,61	113.470,36
c) = (a-b)	Dotação revista antes da análise do investimento	197.216,89	167.816,26	149.112,15
d)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - desenvolvimento produto	688,44	1.508,25	2.416,58
e)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - eficiência energética	-	6.570,37	5.305,40
f)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - ativos de substituição	20.192,90	10.496,49	1.944,56
g)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - reparações ativos existentes	24.777,90	30.319,21	58.259,96
h)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - ativos usados	8.728,34	-	-
i)	Aplicações não enquadráveis "investimento inicial" - aquisições isoladas	-	2.080,50	-
j)	Aplicações não aceites - mobiliário, artigos de conforto e equipamentos sociais	1.201,94	222,50	1.372,15
k)	Aplicações não aceites - adiantamentos por conta de fornecimentos futuros	1.790,00	25.060,00	-
l)	Aplicações não aceites - documentos em nome de terceiros	-	-	372,32
m)	Aplicações não aceites - ativos intangíveis não admitidos	7.648,53	3.590,07	12.410,14
n) = (d+e+...+m)	Sub-total das dotações não enquadráveis ou não aceites	65.028,05	79.847,39	82.081,11
o) = (c-n)	Dotação revista após da análise do investimento	132.188,84	87.968,86	67.031,04
p) = (a-o)	Total das correções às dotações (análise investimento)	65.032,94	94.655,01	195.551,47
q)	Dotação revista aceite pela AT	132.188,84	87.968,86	-

Assim, as dotações de cada um dos períodos (2015 a 2017) será corrigida em função da dotação revista e aceite pelos Serviços de Inspeção Tributária da AT.

(...)

- *DLRR*

Quanto à DLRR, não há lugar a correção das deduções nos períodos em que foram efetuadas pelo sujeito passivo, promovendo-se apenas as correções que constam dos pontos III.1.2.3.4. e III.1.2.3.5., (...).

(...)

III.1.2.4.4. Resumo das correções às deduções à coleta

Face ao exposto nos pontos anteriores (pontos III.1.2.4.1. a III.1.2.4.3., (...)), resumem-se, em seguida, as correções a promover em relação às deduções à coleta inscritas no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC de cada um dos períodos em análise:

	RFAI			SIFIDE			Total RFAI+SIFIDE
	Dedução SP	Dedução AT	Correção AT	Dedução SP	Dedução AT	Correção AT	
2015	176.042,13	132.188,84	43.853,29	-	-	-	43.853,29
2016	193.324,69	87.968,86	105.355,83	-	119.924,58	- 119.924,58	14.568,75
2017	186.184,12	-	186.184,12	119.924,58	-	119.924,58	306.108,70
	555.550,94	220.157,70	335.393,24	119.924,58	119.924,58	-	335.393,24

III.1.2.4.5. Revisão do reporte de saldos para período seguinte (2018)

Adicionalmente, importa realçar que, face à revisão descrita para 2017 (...), no final, os saldos que transitam para o período seguinte (2018) serão nulos em sede de RFAI (...), pelo que importa anular os créditos, ilegitimamente reportados pelo sujeito passivo, no valor de 86.877,22 euros (...).

(...))»

jj) A Requerente foi notificada do RIT, através de ofício n.º..., datado de 09.03.2021, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., remetido por carta registada com aviso de receção e recebido em 11.03.2021. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA e PA]

kk) No decurso do ano de 2021 e na sequência da sobredita ação inspetiva, a AT emitiu e notificou à Requerente os seguintes atos tributários relativos aos períodos de 2015, 2016 e 2017:

(i) Período de 2015 [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]

- A liquidação adicional de IRC n.º 2021..., datada de 31.03.2021, da qual resultou o valor a reembolsar de € 48.454,94;
- A liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no valor de € 7.809,49; e,

- A demonstração de acerto de contas n.º 2021..., datada de 05.04.2021, da qual resultou o valor a pagar de € 51.882,22, com data limite de pagamento a 24.05.2021.

(ii) Período de 2016 [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]

- A liquidação adicional de IRC n.º 2021..., datada de 31.03.2021, da qual resultou o valor a reembolsar de € 93.867,45;
- A liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no valor de € 9.141,31; e,
- A demonstração de acerto de contas n.º 2021..., datada de 06.04.2021, da qual resultou o valor a pagar de € 72.286,28, com data limite de pagamento a 24.05.2021.

(iii) Período de 2017 [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA]

- A liquidação adicional de IRC n.º 2021..., datada de 08.04.2021, da qual resultou o valor a pagar de € 69.839,95;
- A liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no valor de € 30.118,47;
- A liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no valor de € 3.848,70; e,
- A demonstração de acerto de contas n.º 2021..., datada de 12.04.2021, da qual resultou o valor a pagar de € 371.189,84, com data limite de pagamento a 31.05.2021.

II) No dia 23 de agosto de 2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

10. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não resultaram provados os seguintes factos:

a) Os investimentos realizados pela Requerente que estão mencionados nos factos provados q), s), t), u), v), y), z) e aa), proporcionaram, no decurso do ano de 2017, a criação

de postos de trabalho com os mesmos diretamente relacionados e a sua manutenção até ao final do período mínimo de três anos a contar das datas dos investimentos.

b) A produção de armários refrigeradores registada em 2015 foi de 2.089 unidades, em 2016 de 2.242 unidades, em 2017 de 2.432 unidades e em 2018 de 2.824 unidades.

c) A produção de bancadas refrigeradas registada em 2015 foi de 6.250 unidades, em 2016 de 6.424 unidades, em 2017 de 6.156 unidades e em 2018 de 6.314 unidades.

d) A produção de kits refrigerados foi em 2015 de 1.326 unidades, em 2016 de 1.247 unidades e em 2017 de 1.661 unidades.

e) A produção dos painéis e grupos O's foi em 2015 de 3.167 unidades, em 2016 de 3.372 unidades e em 2017 de 3.510 unidades.

f) A produção dos painéis e grupos V's manteve-se no triénio 2015-2017, face à estabilidade da procura.

g) A produção de abatedores de temperatura passou de 657 unidades em 2015 para 715 unidades em 2018.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

11. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

O Tribunal não se pronunciou sobre o demais vertido nos articulados das partes por constituírem afirmações conclusivas e/ou juízos de direito – e que, por isso, não podem ser objeto de uma pronúncia em termos de “provado” ou “não provado” – ou por se tratar de factualidade irrelevante à boa decisão da causa.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja adesão à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório carreado para os autos (incluindo o processo administrativo), o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

No tocante à prova testemunhal produzida – gravada em suporte áudio, inserto e disponível na pasta deste processo arbitral que consta do Sistema de Gestão Processual do CAAD –, as testemunhas arroladas pela Requerente – G..., Diretora Financeira da Requerente, J..., Diretora de Planeamento e Estratégia da Requerente e K..., Diretor de Produção da Requerente, inquiridas globalmente à matéria de facto vertida no pedido de pronúncia arbitral – depuseram de forma objetiva, isenta e revelando conhecimento direto dos factos sobre os quais foram inquiridas, pelo que os seus depoimentos nos mereceram credibilidade.

Os respetivos depoimentos sustentam, isolada ou conjuntamente com outros meios de prova, o juízo formulado quanto aos factos considerados provados relativamente aos quais é feita menção a esses depoimentos.

Relativamente à testemunha arrolada pela Requerida –Q..., Inspetor Tributário na Direção de Finanças de ..., foi quem efetuou a aludida ação inspetiva à Requerente e, por consequência, elaborou o respetivo Relatório de Inspeção Tributária, tendo sido inquirida à factualidade vertida nos artigos 50.º a 62.º, 64.º a 68.º, 71.º, 72.º, 98.º a 103.º, 124.º a 127.º, 129.º a 133.º, 138.º, 145.º a 150.º, 154.º a 158.º, 168.º, 176.º, 177.º, 184.º, 185.º, 187.º a 193.º, 205.º a 212.º, 214.º a 218.º, 222.º, 226.º, 239.º a 250.º, 253.º a 272.º, 278.º a 282.º, 284.º a 293.º, 296.º a 312.º e 316.º a 329.º da Resposta –, a mesma limitou-se, essencialmente, a reiterar o vertido no predito Relatório, nada tendo acrescentado com relevo para o esclarecimento da factualidade em causa neste processo.

No tangente à factualidade não provada, a mesma foi assim considerada em virtude de não estar suportada por qualquer meio de prova, designadamente documental, suscetível de a comprovar.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

12. As questões jurídico-tributárias que estão no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir, emergem dos vícios que a Requerente imputa aos atos tributários controvertidos e são as seguintes:

a) Caducidade do direito à liquidação relativamente ao IRC de 2015 e, parcialmente, relativamente ao IRC de 2016;

b) Ilegalidade das liquidações adicionais de IRC relativas a 2016 e 2017, por violação do disposto no artigo 23.º do Código do IRC;

c) Ilegalidade da liquidação adicional de IRC relativa a 2017, por violação do disposto no artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do Código Fiscal do Investimento (doravante, *CFI*);

d) Ilegalidade das liquidações adicionais de IRC relativas a 2015, 2016 e 2017, por violação dos critérios de elegibilidade dos investimentos contabilizados pela Requerente (investimento em melhoria dos recursos para desenvolvimento do produto; investimento em ativos para aumento de eficiência energética, ativos de substituição e reparação de ativos aplicados às unidades fabris operadas pela Requerente; e investimento em ativos intangíveis), para efeitos de RFAI e DLRR, previstos no CFI;

e) Ilegalidade das liquidações de juros compensatórios.

O Tribunal é ainda chamado a pronunciar-se sobre o pedido de reembolso dos montantes que venham a ser pagos, acrescidos de juros indemnizatórios e/ou sobre o pedido de pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida que venha a ser apresentada para suspender o processo de execução fiscal instaurado pelo não pagamento voluntário dos montantes liquidados.

§2. A CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO RELATIVAMENTE AO IRC DE 2015 E, PARCIALMENTE, RELATIVAMENTE AO IRC DE 2016

§2.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

13. Neste âmbito, é alegado essencialmente o seguinte pela Requerente:

“148. Segundo o n.º 4 do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, como é o caso do IRC, “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”.

149. Nessa medida, estando em causa o exercício de 2015, o direito à liquidação de imposto caducou em 31 de dezembro de 2019, i.e., 4 anos volvidos – cfr. artigo 45.º, n.º 1 da LGT –, pelo que, na presente data, o direito à liquidação já se encontra há muito caducado.

150. Assim, e sem mais, tendo a liquidação relativa ao exercício de 2015 (...) sido notificada à ora Requerente em 2021 – muito após aquela data – é notório que o direito à liquidação relativamente àquele exercício já se encontra caducado.

151. É certo que a equipa inspetiva procura escudar-se no preceituado no artigo 46.º, n.º 2, alínea c) da LGT, no sentido de que o prazo de caducidade se suspende, no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

152. Todavia esse entendimento apenas será válido, como resulta da própria redação da norma, para as liquidações que pretendam efetuar-se com base no não cumprimento das condições legalmente impostas para que os contribuintes usufruam dos benefícios dessa natureza.

153. Ora, in casu, no que ao exercício de 2015 diz respeito, verifica-se que as correções propostas foram efetuadas no âmbito do RFAI e da DLRR, cujas condições de atribuição se encontram previstas no artigo 22.º, n.º 4 do Código Fiscal do Investimento (CFI), no que respeita ao RFAI e nos artigos 28.º e 34.º do CFI.

(...)

157. Como resulta do relatório final de inspeção emitido, não está em causa, para 2015, o cumprimento das condições de atribuição do RFAI e da DLRR, já que apenas para o ano de 2017 (e no que respeita ao RFAI) a AT considerou não se encontrar cumprida a condição prevista na alínea d) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, respeitante à criação e manutenção de postos de trabalho (...).

158. Na verdade, as correções propostas para 2015, dizem apenas respeito ao que se consideram investimentos relevantes para efeitos do aproveitamento do RFAI e da DLRR, tal como resultante dos n.ºs 2, 5, 6 e 7 do artigo 22.º do CFI para o primeiro e dos n.ºs 1 a 5 do artigo 30.º do CFI para o segundo.

159. Como é com de ver, a (eventual) errónea qualificação como investimento relevante, bem assim, o (des)respeito pelos limites máximos legalmente previstos para o aproveitamento dos benefícios em causa não determinam a caducidade do benefício, mas apenas um ajustamento à sua quantificação – de onde, as correções propostas à dedução à coleta da Requerente para 2015.

160. E, assim sendo, a verificação do cumprimento destas métricas em nada depende do cumprimento das condições às quais a atribuição do benefício se encontra subordinada, podendo ser objeto de inspeção em qualquer momento após o termo do exercício a que a dedução respeita.

(...)

165. Nada teria impedido a AT de adotar exatamente o mesmo procedimento no que respeita à aferição dos critérios de elegibilidade do investimento no âmbito do RFAI aproveitado pela Requerente em 2015, dentro do prazo de caducidade geral conferido por lei.

166. Por este motivo, a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios relativa ao exercício de 2015 é ilegal e deve ser anulada (...), na medida em que o direito à liquidação para esse exercício se encontra caducado desde 31 de dezembro de 2019, ao abrigo do que dispõe o artigo 45.º, n.º 4 da LGT.

(...)

167. (...), o encurtamento do prazo de caducidade do direito à liquidação de quatro para três anos – cfr. artigo 45.º, n.º 2, da LGT – tem por racional o facto da Administração fiscal conhecer, ou dever conhecer, nesses casos de erro o(s) lapso(s) em causa, bastando-lhe, portanto, três anos para proceder à liquidação de imposto.

(...)

170. Ora, as correções realizadas a respeito do exercício de 2016 estão patentes nas declarações fiscais do sujeito passivo (modelo 22 e IES), pelo que, à data em que foi efetuada a liquidação já se encontrava caducado o direito à liquidação.

(...)

173. Por este motivo, a liquidação de IRC de 2016, na parte em que reflete as correções relativas à não dedutibilidade dos gastos financeiros associados ao financiamento contraído por sociedade entretanto adquirida, é ilegal, na medida em que o direito à liquidação para esse exercício se encontra caducado desde 31 de dezembro de 2019, ao abrigo do que dispõe o artigo 45.º, n.º 2 da LGT.”

14. Em resposta a esta argumentação, a Requerida afirma nuclearmente o seguinte:

“27. No caso concreto, (...), estamos na presença de benefício fiscal (RFAI) de natureza condicionada, na medida em que o mesmo depende da verificação dos requisitos impostos nos artigos 22.º a 26.º do CFI, concluindo-se que a condição (correspondente à globalidade dos requisitos) só pode ser aferida no termo do prazo legal estabelecido para o seu cumprimento.

(...)

29. Assim, in casu, o prazo de caducidade suspende-se desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição, conforme estabelece a al. c) do n.º 2 do art. 46.º da LGT.

(...)

32. Donde resulta plenamente demonstrado que, ao contrário do que advoga a Requerente, a liquidação adicional do IRC do período de 2015 foi emitida dentro do prazo de caducidade legalmente previsto.

33. Quanto à alegada caducidade parcial do direito à liquidação do IRC do período de tributação de 2016, com fundamento em encurtamento do prazo de caducidade para três anos previsto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT, o entendimento da Requerente não tem o mínimo suporte legal, (...), pois não estamos na presença de uma situação de erro evidenciado na declaração Mod. 22.

(...)

41. Com efeito, ..., as correções fiscais efetuadas aos encargos financeiros não dedutíveis não eram suscetíveis de ser detetadas na declaração que desencadeia a liquidação do IRC – declaração de rendimentos Modelo 22 do período de 2016.

42. Porquanto, “foi necessário recorrer à análise dos extratos de movimentos contabilísticos, conforme prints (...) referentes às contas de juros (SNC 69112), de gastos de financiamento (SNC 6984) e imposto do selo (SNC 681236), para ser possível identificar o valor das correções devidas” (cf. pág. 112 do RIT).

43. Ou seja, uma simples observação da declaração Modelo 22 submetida não permite a perceção de erros relativos a encargos que não reúnam os requisitos legais.

44. *Tanto mais que a correção efetuada teve como fundamento a factualidade respeitante a um contrato de financiamento junto da banca (Anexo 2 do RIT), que originou encargos financeiros suportados por uma entidade diferente da Requerente;*

45. *Bem como apuraram os SIT factualidade respeitante a uma operação de fusão inversa, no âmbito de um grupo societário, que implicou a análise de variada documentação, mormente o projeto de fusão, junto como Anexo 3 do RIT e o Relatório e Contas de 2016, junto como Anexo I.*

(...)

47. *Por último, resta referir que ocorreu uma causa suspensiva do prazo de caducidade, nos termos do artigo 46.º, n.º 1 da LGT, (...).*

48. *In casu, o prazo esteve suspenso desde o dia 29 de setembro de 2020, com a notificação à Requerente da ordem de serviço para a realização da ação de inspeção externa, até à notificação do RIT, que ocorreu no dia 8 de março de 2021.*

49. *Pelo que, não ocorreu a alegada caducidade do direito à liquidação com referência ao período de 2016, uma vez que a Requerente foi notificada da liquidação controvertida em abril de 2021, dentro do prazo de caducidade legalmente estabelecido.”*

Cumpre apreciar e decidir.

§2.2. O ENQUADRAMENTO LEGAL

15. O n.º 1 do artigo 45.º da LGT determina que “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”, sendo que, por força do disposto no n.º 2 do mesmo artigo, o referido prazo de caducidade é de três anos “no caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo”; decorre do n.º 4 do mesmo artigo 45.º que, nos impostos periódicos, como é o caso do IRC, o prazo de caducidade conta-se “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”.

Por seu turno, o artigo 46.º da LGT preceitua que “o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo

desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção”; o n.º 2 do mesmo artigo 46.º elenca outros casos em que se verifica a suspensão do prazo de caducidade, sendo um deles o “*caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição*” (cf. alínea c)).

A propósito destas normas legais, António Lima Guerreiro¹ afirma o seguinte que aqui importa reter:

“O erro evidenciado na declaração do sujeito passivo é o que a Administração Tributária possa detectar por um mero exame da coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa, mesmo quando esta esteja em poder da administração tributária, e obtida por inspeção interna ou externa ou por meios de qualquer outra natureza.

Só quando o erro resultar exclusivamente do exame da declaração e seus anexos se justifica o previsto encurtamento do prazo de caducidade, porque o próprio contribuinte pôs de imediato à disposição da Administração tributária os meios necessários a uma atempada detecção do erro.

(...)

O disposto no número 2 do presente artigo [artigo 46.º da LGT] aplica o princípio da suspensão do prazo de caducidade, quando a administração fiscal, por qualquer motivo legal típico, estiver legalmente impedida de proceder à liquidação do tributo.

Trata-se materialmente de uma verdadeira ampliação do prazo de caducidade, justificada pelo justo impedimento do titular do direito de liquidação, a administração tributária. Em caso de obstáculo insuperável ao exercício de um direito, este só pode legalmente ser exercido quando o impedimento cessar.”

No mesmo sentido, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa² afirmam que o ““[e]rro evidenciado na declaração do sujeito passivo” é aquele que é detectável mediante simples análise dessa declaração”.

¹ *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000, pp. 214, 222 e 223.

² *Lei Geral Tributária, Anotada e comentada*, 4.ª Edição, Lisboa, Encontro da Escrita Editora, 2012, p. 361.

Também a este propósito, diz Rui Marques³ o seguinte:

“Por «erro evidenciado na declaração do sujeito passivo», entendemos ser aquele que possa ser detetado pela Administração através de uma mera leitura e análise da declaração, porventura norteada pela aferição da coerência dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo, dispensando qualquer análise complementar ou exterior à declaração e, bem assim, qualquer procedimento de inspeção, interna ou externa. Trata-se, pois, acrescentamos, de uma análise sumária.

O erro em causa é meramente de facto ou material, e não de direito. Não existe uma incorreta formação da vontade do declarante, mas tão-somente uma anomalia na manifestação dessa mesma vontade. Um erro de cálculo, de escrita, uma inexatidão ou lapso.

(...)

Se pretender antes valer-se do prazo geral (artigo 45.º, n.º 1, da LGT), que lhe consente mais um ano para efetuar a liquidação, a Administração deve estar em condições de poder demonstrar que o erro não foi detetado pela simples análise da declaração do sujeito passivo, e que houve assim necessidade de lançar mão de outras diligências, complementares e/ou externas à declaração.

Como o sujeito passivo, a pretender valer-se do prazo especial, mais curto, ao abrigo do artigo 45.º, n.º 2, de modo a ver assim reconhecida a ilegalidade de uma liquidação administrativa por verificada a caducidade, terá interesse em demonstrar que a produção de tal liquidação se bastou com a prévia análise da declaração, onde com facilidade tenha sido detetado o erro.”

Tal entendimento doutrinal é sufragado por uma corrente jurisprudencial largamente maioritária, sendo disso exemplo, entre muitos outros, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo prolatados em 28.04.2010 e 14.06.2012, respetivamente, nos processos n.º 01001/09 e n.º 0402/12; o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 13.07.2016, no processo n.º 03595/09; e as decisões arbitrais proferidas em 04.01.2013 e 16.05.2016, respetivamente, nos processos n.º 14/2011-T e n.º 568/2015-T.

³ *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, 2.ª Edição – Revista e Atualizada, Porto, Vida Económica, 2018, pp. 137-139.

§2.3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

16. Feito o necessário enquadramento legal, importa agora enfrentar o caso concreto e dar resposta à questão jurídico-tributária em apreço: verifica-se, ou não, a caducidade do direito à liquidação relativamente ao IRC de 2015 e, parcialmente, relativamente ao IRC de 2016?

17. No que tange à liquidação de IRC de 2015, uma vez que estamos perante um imposto sobre o rendimento, o respetivo prazo de caducidade do direito à liquidação, por parte da AT, é de quatro anos contado a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, uma vez que não se constata a ocorrência de qualquer uma das circunstâncias, legalmente previstas, conducentes ao seu encurtamento ou ampliação; assim, *in casu*, à luz do artigo 45.º, n.ºs 1 e 4, da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IRC de 2015 teve o termo inicial em 31.12.2015 e, inexistindo quaisquer eventos suspensivos do mesmo, o termo final em 31.12.2019.

Importa, contudo, aquilatar se se verificou algum facto suscetível de operar a suspensão de tal prazo de caducidade, tendo por referência o disposto no artigo 46.º da LGT e, designadamente, o caso previsto na alínea c) do seu n.º 2, ou seja, a existência de benefícios fiscais de natureza condicionada, o que determina aquela suspensão desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

A Requerida propugna que uma vez que estamos perante benefícios fiscais de natureza condicionada, o prazo de caducidade do direito à liquidação de IRC de 2015 suspendeu-se desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição, ou seja, como resulta do RIT, “*desde a apresentação da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2015, submetida pelo sujeito passivo em 30 de maio de 2016, até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição (31 de dezembro de 2018), decorreram 945 dias, durante os quais o prazo se encontrou suspenso. (...) Acrescendo os 945 dias da suspensão da caducidade, encontra-se a AT legitimada a proceder à notificação da liquidação do IRC relativo ao período de 2015 até 02 de agosto de 2022.*”

Por seu lado, a Requerente advoga que tal “*entendimento apenas será válido, como resulta da própria redação da norma, para as liquidações que pretendam efetuar-se com*

base no não cumprimento das condições legalmente impostas para que os contribuintes usufruam dos benefícios dessa natureza”; ora, não sendo esse o caso, no que respeita às correções atinentes ao IRC de 2015 e que subjazem à prática dos respetivos atos tributários controvertidos, “a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios relativa ao exercício de 2015 é ilegal e deve ser anulada (...), na medida em que o direito à liquidação para esse exercício se encontra caducado desde 31 de dezembro de 2019, ao abrigo do que dispõe o artigo 45.º, n.º 4 da LGT”.

Salvo o devido respeito, entendemos que não é de sufragar o entendimento defendido pela Requerente, porquanto nada há na letra da lei que legitime, ainda que perfunctoriamente, que o caso de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT apenas se aplica nas situações em que esteja em causa o incumprimento das concretas condições de que depende o benefício fiscal em causa. Ora, não pode o intérprete considerar o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º, n.º 2, do CC); além disso, na fixação do sentido e alcance da lei, deve o intérprete presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do CC). Por isso, se tivesse sido propósito legislativo consagrar na norma legal em apreço, a fim de delimitar o respetivo campo aplicativo, uma solução correspondente àquele que é o entendimento da Requerente, sempre tal deveria ter ficado expresso na letra da lei, por exemplo, exarando uma redação similar à adotada a propósito da extinção dos benefícios, no artigo 14.º, n.º 2, do EBF, ou seja, dizendo que a suspensão do prazo de caducidade se verificava desde a apresentação da declaração até à verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou até à inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário. Aliás, tanto assim é que relativamente aos benefícios fiscais de natureza contratual ficou consignado na alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo 46.º que a suspensão do prazo de caducidade se verifica desde o início até à resolução do contrato – ou seja, até ao respetivo incumprimento pelo sujeito passivo – ou durante o decurso do prazo dos benefícios.

Assim, entendemos que a verificação da causa de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, estatuída na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, não está

dependente de estarem, ou não, em causa as condições de que dependa o concreto benefício fiscal de natureza condicionada.

Nesta conformidade, como afirmado no RIT, estava “a AT legitimada a proceder à notificação da liquidação do IRC relativo ao período de 2015 até 02 de agosto de 2022”, pelo que, atenta a factualidade vertida no facto provado kk), não ocorreu a caducidade do direito à liquidação do IRC de 2015 e, conseqüentemente, os respetivos atos tributários controvertidos, identificados no ponto i) do facto provado kk), não padecem do apontado vício de violação de lei que, assim, é considerado improcedente.

18. No respeitante à liquidação de IRC do ano de 2016, “na parte em que reflete as correções relativas à não dedutibilidade dos gastos financeiros associados ao financiamento contraído por sociedade entretanto adquirida”, a Requerente propugna o encurtamento do prazo de caducidade do direito à liquidação de quatro para três anos, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT, ou seja, pela existência de erro evidenciado na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2016. Nessa conformidade, aquele prazo de caducidade teria tido o seu termo final em 31.12.2019 e, por consequência, a liquidação de IRC de 2016, na sobredita parte, é ilegal, pois foi emitida e notificada à Requerente no decurso do ano de 2021, ou seja, quando se encontrava já caducado o respetivo direito à liquidação.

Salvo o devido respeito, também aqui não sufragamos a posição da Requerente pois, atento o que acima se deixou dito a este propósito, não vislumbramos que a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC atinente ao ano de 2016 evidencie qualquer erro que, pela sua simples leitura e análise, ou seja, sem necessidade de realização de outras diligências, complementares e/ou externas àquela declaração, tivesse permitido à AT proceder às “correções relativas à não dedutibilidade dos gastos financeiros associados ao financiamento contraído por sociedade entretanto adquirida”.

Com efeito, como bem é referido pela Requerida e corroborado pelo PA junto aos autos, “foi necessário recorrer à análise dos extratos de movimentos contabilísticos, conforme prints (...) referentes às contas de juros (SNC 69112), de gastos de financiamento (SNC 6984) e imposto do selo (SNC 681236), para ser possível identificar o valor das

correções devidas” (cf. pág. 112 do RIT). (...) Tanto mais que a correção efetuada teve como fundamento a factualidade respeitante a um contrato de financiamento junto da banca (Anexo 2 do RIT), que originou encargos financeiros suportados por uma entidade diferente da Requerente. (...) Bem como apuraram os SIT factualidade respeitante a uma operação de fusão inversa, no âmbito de um grupo societário, que implicou a análise de variada documentação, mormente o projeto de fusão, junto como Anexo 3 do RIT e o Relatório e Contas de 2016, junto como Anexo 1.”

Destarte, relativamente ao IRC de 2016, o prazo de caducidade do direito à liquidação teve o termo inicial em 31.12.2016 e, inexistindo quaisquer causas suspensivas do mesmo, o termo final em 31.12.2020.

Acontece que, a Requerente foi sujeita a uma ação de inspeção externa, de âmbito parcial (IRC), relativa ao ano de 2016, a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2020..., notificada à Requerente em 29.09.2020, tendo o respetivo RIT sido notificado à Requerente em 11.03.2021 (cf. factos provados hh) e jj)). Ora, uma vez que este procedimento inspetivo externo teve uma duração inferior a seis meses, verificou-se a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação do IRC de 2016, no período compreendido entre 29.09.2020 e 11.03.2021; consequentemente, o termo final do prazo de caducidade do direito à liquidação do IRC de 2016 foi em 22.08.2021.

Nesta conformidade, atenta a factualidade vertida no facto provado kk), não ocorreu a caducidade do direito à liquidação de IRC do ano de 2016 e, consequentemente, os respetivos atos tributários controvertidos, identificados no ponto ii) do facto provado kk), não enfermam do apontado vício de violação de lei que, assim, é considerado improcedente.

§3. A ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IRC RELATIVAS A 2016 E 2017, POR VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 23.º DO CÓDIGO DO IRC

§3.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

19. A este respeito e no essencial, a Requerente alega o seguinte:

“185. (...) os encargos financeiros em causa no presente processo preenchem, ao contrário do sustentado pela AT, os pressupostos da supra referida alínea c) do n.º 1 do

artigo 23.º do Código do IRC, por os gastos com juros em questão, corresponderem a capitais alheios que foram aplicados na exploração da entidade que os suporta.

186. Trata-se, (...), dos encargos com o financiamento decorrente da celebração em 2007 de um contrato de empréstimo que foi transmitido, por efeito da fusão da “C..., S.A.” na Requerente.

(...)

191. Efetivamente, (i) por um lado, pretende-se negar um custo nos exercícios de 2016 e 2017 motivado com considerações abusivas a propósito de uma operação (de fusão) realizada em 2007 pela qual a dívida e os respetivos encargos se transmitiram; (ii) por outro lado, adota-se uma posição absolutamente minimalista a respeito da dedutibilidade de gastos no sentido de que é estritamente em relação à entidade que incorreu nos gastos que importa apreciar a dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros.

(...)

198. Na verdade, a fusão não transformou retroativamente (nem se vê como o poderia fazer...) o empréstimo em alheio ao escopo societário e às necessidades das atividades a realizar.

(...)

205. Verdadeiramente, não podemos olvidar que estamos num caso de operação de fusão, cujo efeito legal é, exatamente e como já foi referido supra, a transmissão para a sociedade incorporante das posições jurídicas de que era titular a sociedade incorporada.

(...)

218. Na verdade, a tese da AT padece de um equívoco essencial: parte do princípio de que não houve qualquer alteração da sociedade Requerente em resultado da fusão ocorrida em agosto de 2007.

(...)

223. Com a fusão ocorrida, a Requerente sofreu uma grande alteração estrutural, passando a incorporar também a sociedade “B...”, sua anterior SGPS, e a sociedade “C...”, anterior possuidora do seu capital social.

(...)

225. *Por outro lado, (...), na sequência da fusão pela qual se transmitiu o financiamento (...) a ora Requerente melhorou os seus resultados operacionais, performance que apenas foi interrompida com o despoletar da crise financeira que atacou os países europeus.*

226. *Com efeito, no período imediatamente subsequente à fusão – 2007 e exercícios subsequentes – os resultados da Requerente melhoraram significativamente, registando-se um valor de EBITDA anual superior a € 2.500.000 e meso um record histórico em 2008 de € 4.200.000, com um valor de EBITDA acumulado à entrada do ano 2009 de € 9.237.000 e, ao nível do cash-flow, um valor cumulado superior a € 4.000.000.*

(...)

229. *(...), cumpre concluir no sentido do evidente preenchimento quer dos requisitos da alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC quer do corpo do n.º 1 do artigo 23.º do mesmo Código, tal como sustenta a Requerente.*

230. *As liquidações adicionais de IRC de 2016 e 2017 são, assim, ilegais na parte em que refletem a recusa da dedutibilidade dos encargos financeiros efetivamente suportados pela Requerente, e devem ser anuladas, com as demais consequências legais.”*

20. Respondendo, afirma a Requerida o seguinte:

“65. Tal como evidencia o RIT, os encargos financeiros suportados pela Requerente relativos ao financiamento obtido pela C... para a aquisição do seu próprio capital não têm qualquer contrapartida ao nível de rendimentos específicos (presentes ou futuros) a que possam estar associados, pois não existem na esfera da Requerente quaisquer operações ativas ou património a que possam estar associados esses encargos.

66. Com efeito, os encargos financeiros antes da realização da fusão inversa eram suportados pela C... e suscetíveis de virem a ser deduzidos ao abrigo do art. 23.º do CIRC (caso a operação de fusão não tivesse ocorrido no mesmo ano em que a C... foi constituída), uma vez que a C... registava na sua contabilidade um ativo (ações representativas de 78,5% do capital social da Requerente).

67. Após a fusão, os elementos patrimoniais que constituíram a fonte e a causa dos encargos financeiros agora suportados não constituem um ativo na esfera da Requerente,

pois estão relacionados com a titularidade das partes representativas do seu capital social e não com a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, como exige o art. 23.º do CIRC.

68. Após a fusão, é a C... a detentora da totalidade do capital social da Requerente e a entidade que irá obter rendimentos desse ativo, por via dos dividendos e/ou alienação,

69. Pelo que, não se afigura legalmente admissível, à luz do artigo 23.º do CIRC, considerar na determinação do lucro tributável da Requerente os encargos financeiros suportados com a sua própria aquisição.

70. Ou seja, cabe à C..., enquanto proprietária do património correspondente às partes de capital da Requerente, suportar os juros e outros encargos associados ao financiamento bancário obtido para essa aquisição e não à Requerente.

71. Ora, tal como refere o RIT, na pág. 25, apesar da obrigação legal de liquidação do financiamento ser da responsabilidade da Requerente “(por via da assunção, no âmbito da fusão inversa, das obrigações contraídas pela C... junto da banca)”, tal não significa que o ónus de suportar tais encargos (capital, juros e impostos) lhe seja imputável.

72. Ou seja, como cristalinamente explicita o RIT, a responsabilidade legal da Requerente pelo pagamento dos encargos dos empréstimos, na sequência da assunção das obrigações da C... aquando do processo de fusão inversa, não implica que os gastos inerentes lhe sejam imputáveis, não devendo constar da sua demonstração de resultados, como decorre dos §§ 46, 68 e 93 da Estrutura Concetual do SNC e, muito menos, ser considerados no apuramento do resultado tributável, nos termos do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC.

(...)

97. (...), os juros de capitais alheios aplicados na operação de aquisição do seu próprio capital social, no âmbito de uma operação de fusão inversa, não podem ser considerados dedutíveis para efeitos fiscais, uma vez que não foram incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

(...)

103. (...), a AT não questiona os propósitos e os resultados do processo de fusão, não se pondo em causa o suposto mérito do mesmo, (...), não sendo os contatos internacionais, os cash-flows gerados, os volumes de vendas, o potencial de internacionalização e reforço da

capacidade comercial, que terão melhorado pós-fusão, que permitem legitimar a assunção dos gastos financeiros pela Requerente.

(...)

105. Por outro lado, há que chamar à colação, como bem fizeram os SIT, o Código das Sociedades Comerciais, diploma legal que impede o fornecimento de fundos por parte de uma sociedade (no caso a Requerente) para que um terceiro (D...) subscreva ações representativas do seu capital social.

106. Com efeito, prescreve o n.º 1 do art. 322.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) que “uma sociedade não pode conceder empréstimos ou por qualquer forma fornecer fundos ou prestar garantias para que um terceiro subscreva ou por outro meio adquira ações representativas do seu capital”.

(...)

108. Sublinhe-se, ainda, a importância que o legislador atribui a esta proibição pela tutela penal que lhe confere no n.º 1 do art. 510.º do CSC, para além, evidentemente, da responsabilidade civil resultante do disposto no art. 72.º do CSC, o que, desde logo, anteciparia a não dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros em causa nos presentes autos.”

Apreciando e decidindo.

§3.2. O CASO CONCRETO: ENQUADRAMENTO LEGAL E SUBSUNÇÃO NORMATIVA

21. Como resulta do facto provado 1), em dezembro de 2007, ocorreu a fusão por incorporação, com transferência global do património das sociedades incorporadas “B...SGPS, S.A.” e “C..., S.A.” para a Requerente, enquanto sociedade incorporante; tratou-se, pois, de uma operação de fusão e, mais concretamente, de uma fusão inversa.

No respetivo projeto de fusão está consignado o seguinte relativamente à contrapartida a atribuir aos acionistas das sociedades incorporadas: “*Em virtude desta fusão haverá, tão e somente, a atribuição da totalidade das ações da M... detidas pelas B... diretamente à acionista única da sociedade incorporada C...– D... SGPS SA – não havendo, pelo mesmo*

motivo, lugar à fixação de outros critérios de avaliação de relações de troca das participações sociais.” (cf. PA)

No mesmo projeto de fusão está, ainda, referido o seguinte quanto à modalidade da fusão e à atribuição e entrega de ações: *“a totalidade das ações representativas do capital social da M... serão atribuídas aos acionistas da C... (...); “Concluída a operação, as ações representativas do capital social da M... (...) serão atribuídas à D... SGPS SA, sócia única da sociedade incorporada C... (...).” (cf. PA)*

Nos termos do artigo 97.º, n.º 1, do CSC, *“[d]uas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, podem fundir-se mediante a sua reunião numa só”;* sendo que, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, a fusão pode realizar-se, entre outras formas, *“[m]ediante a transferência global do património de uma ou mais sociedades para outra e a atribuição aos sócios daquelas de partes, ações ou quotas desta”.*

Dito isto. Importa aqui ter presente a seguinte factualidade que resultou provada:

“j) Em fevereiro de 2007, a sociedade “C..., S.A.” celebrou um Contrato de Financiamento com o “E..., S.A.” e com o “F... , S.A.”, pelo qual contraiu um empréstimo de € 12.350.000,00 que lhe permitiu adquirir 78,95% do capital social da sociedade “B... SGPS, S.A.”.

o) No decurso do exercício de 2016, a Requerente contratualizou dois financiamentos de médio e longo prazo com o “Banco H...” e com o “Banco I...”, no montante global de € 5.000.000,00, para liquidação do financiamento referido no facto provado j), tendo, dessa forma, passado a beneficiar de taxas de juros inferiores e de prazos de pagamento mais alargados.

p) No âmbito dos financiamentos mencionados nos factos provados j) e o), a Requerente incorreu em gastos no total de € 304.759,67 e de € 122.015,58, respetivamente, nos exercícios de 2016 e de 2017, que foram registados contabilisticamente nas contas SNC 681236 (Imposto de Selo – Financiamento MLP), 69112 (Empréstimos bancários – Financiamento MLP) e 6984 (Operações de financiamento).”

O artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC estatui que *“[p]ara a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”;* o subseqüente n.º 2 determina

que, entre outros, são considerados “*abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas: (...) c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado*”.

22. A questão jurídico-tributária que aqui se coloca consiste em determinar se os aludidos gastos de natureza financeira suportados pela Requerente, nos exercícios de 2016 e 2017, são, ou não, por ela dedutíveis, ao abrigo do disposto no artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do Código do IRC.

Não é esta uma questão nova; com efeito, tem sido uma problemática muito debatida na jurisprudência tributária, existindo diversas decisões que recusaram a dedução fiscal dos juros suportados pela incorporante pós-fusão, relativos a financiamentos contraídos pela incorporada pré-fusão com vista à aquisição do capital social da futura incorporante e muitas outras decisões que aceitaram a dedução destes encargos financeiros, por os considerarem ligados com os proveitos sujeitos a imposto.

Vistos e ponderados os argumentos num e noutro sentido, constitui nosso entendimento que é de aceitar a dedução fiscal de tais gastos de natureza financeira, por se mostrarem preenchidos os respetivos pressupostos legais decorrentes do artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do Código do IRC. Esta nossa posição é sustentada pela fundamentação vertida na decisão arbitral proferida, em 19.05.2017, no processo arbitral n.º 537/2016-T que, por merecer a nossa concordância, *data venia*, fazemos nossa:

“Comecemos por QUATRO notas de enquadramento, totalmente pacíficas, que ajudam a recortar a decisão da causa.

Em primeiro lugar, e como já foi referido, o tema dos autos resume-se apenas à aplicação do art. 23.º do CIRC aos juros suportados em 2012 pela A..., relativos aos empréstimos (de sócio e de terceiros) contraídos para a compra do capital da própria A... e que a Requerente suporta em virtude e por decorrência da fusão com a sua acionista C..., a qual contraiu originariamente essas dívidas.

Como segunda nota – relevante para a decisão – é necessário ter presente o teor do Acórdão do STA de 2/12/2011, proc. 0865/11 (num caso de cisão-fusão).

Esse aresto veio estabelecer que a noção fiscal de fusão (passível de neutralidade fiscal) é mais alargada do que a definição legal do CIRC que exigia, à época, o formalismo jurídico de atribuição aos respetivos sócios de títulos representativos do capital social da outra entidade. Há neutralidade fiscal na operação de fusão regulada no direito comercial, ainda que não envolva a atribuição aos sócios de títulos representativos de capital – como acontece, sintomaticamente - entre outros casos -, na situação de fusão invertida. Quer dizer: o STA equiparou em termos fiscais a fusão inversa e a fusão não inversa, reconhecendo a neutralidade fiscal de ambas as operações, ainda que não envolvam a atribuição de ações aos sócios.

Esta jurisprudência ilumina a decisão dos autos: é um dado assente que as fusões, invertidas ou não invertidas, possuem o mesmo regime jurídico, seja no âmbito do direito comercial, seja em matéria fiscal, nomeadamente ao nível do regime fiscal de neutralidade fiscal descrito no art. 73.º e ss. do CIRC. Ou seja, a operação de fusão descrita no direito comercial – seja invertida ou não – merece o mesmo tratamento e regime para o direito fiscal: quer no que tange à neutralidade fiscal (diferimento de tributação dos réditos associados a estas operações de fusão); quer, em geral, nas consequências tributárias, diretas ou indiretas, delas decorrentes.

Não há, por assim dizer, uma fusão de primeira – não inversa – com neutralidade fiscal e, em geral, aceitação fiscal da estatuição imposta pelo direito comercial; e uma fusão de segunda – a inversa – em que essas estatuições ou não se verificariam ou verificar-se-iam de forma mais casuística e excecional.

Nada disso: existe apenas a operação de fusão, englobando a invertida e não invertida, exatamente com o mesmo regime jurídico tributário, e com as mesmas e exatas motivações para as diversas consequências fiscais que lhe estão associadas.

Quer isto dizer, olhando para o caso dos autos, que a resposta legal é a mesma, quer exista ou não uma fusão invertida. O regime da aceitação fiscal dos juros em causa tem o mesmo enquadramento, considerações e solução, quer a fusão fosse não invertida (com a incorporação da A... na C...), quer no caso de fusão invertida escolhida pelas partes. Nem

tem, sequer, de existir uma fundamentação acrescida dos requerentes para explicarem porque escolheram uma e não a outra. Isso entra na liberdade total das partes, que ao intérprete cabe respeitar, no pressuposto, evidentemente, de ocorrer uma verdadeira e real fusão – e isso é um dado assento no processo, pois ninguém o põe em causa.

A terceira nota tem que ver com o regime da fusão sob a perspetiva jurídica e do direito comercial. Uma fusão (invertida ou não) não se assemelha, em termos económicos, a uma liquidação de sociedades. Aqui, ocorre o desaparecimento jurídico e económico de uma sociedade, porque esgotou o seu objeto ou interesse societário.

Na fusão, ao invés, o desaparecimento jurídico não se associa à morte económica da empresa, que continua, embora reestruturada, na sociedade resultante da fusão, quer na perspetiva da sociedade (prossecução da atividade), quer na ótica dos sócios (igual empenho naquelas atividades). Extingue-se a sociedade incorporada, sem dívida; mas transmitem-se todos os direitos e obrigações para a Sociedade incorporante, que prossegue a atividade da “falecida” (art. 112.º, al. a), do CSC). Há uma modificação jurídica, com continuidade económica (Ac. do STA de 13-04-2005, proferido no processo 01265/04 e Ac. do TCA-Sul de 17-04-2012, proferido no processo 04172/10, consultável em www.dgsi.pt).

A quarta nota – dado aceite pelas partes – tem que ver com a aceitação da dedução destes encargos financeiros se não tivesse ocorrido a fusão, ou imputáveis ao ano de 2011 (se existissem ou tivessem existido), por cumprimento dos requisitos do art. 23.º do CIRC. Aqui, uma sociedade (C...) para adquirir um ativo (capital social da A...), como forma de exercício da sua atividade e perspetiva lucrativa, tem de se financiar junto de terceiros (banca e sócios), suportando os inerentes encargos financeiros associados ao financiamento. Ninguém questionou – e cremos que bem – que previamente à fusão, na perspetiva da C..., estávamos em presença de juros de capitais alheios aplicados na exploração (art. 23.º, n.º 1, al. c), do CIRC).

Pois bem:

A questão dos autos é assim de saber se a fusão – invertida ou não – altera este estado de coisas; se os juros, outrora aceites em termos fiscais (de forma pacífica), deixam de o ser após a fusão, por incumprimento superveniente dos requisitos do art. 23.º, do CIRC (requisito geral da indispensabilidade e especial de aplicação na exploração).

A resposta, como o dissemos, vai no sentido da dedução fiscal desses juros, mesmo após a fusão, agora na esfera da Requerente, por três principais argumentos, a seguir explanados – e tendo presente as considerações anteriores.

O PRIMEIRO prende-se com a análise do teor literal art. 23.º, n.º 1 do CIRC: a dedução dos encargos financeiros exige que os “juros de capitais alheios sejam aplicados na exploração”. E todos concordam que, no momento inicial, o crédito obtido (dos bancos e dos sócios) foi aplicado na exploração, com a aquisição da participação na Requerente, por parte da C..., SA – subsumindo-se, no exercício da sua atividade e prossecução do lucro.

Ocorre depois uma fusão, segundo as regras legais do direito comercial – fosse invertida ou não (como se viu, o padrão para o caso concreto é o mesmo). Com essa operação, não se pode dizer que os capitais alheios deixaram de ser aplicados (os financiamentos continuaram) e mantêm-se afetos à exploração, agora reestruturada por efeitos legais da fusão (transmissão dos direitos e obrigações para a sociedade incorporante). Ou seja: não ocorre um desvio do financiamento, num intuito abusivo, no sentido que serve-se agora o favorecimento de interesses extra empresariais, p. ex., em benefício de um sócio. Nada disso: o que ocorre é apenas a produção dos normais efeitos económicos da fusão, consentidos e impostos pelo direito comercial, e é impossível concluir que os efeitos dessa operação, seguindo os estritos ditames do direito comercial, redundam na tutela de interesses alheios ao interesse societário, apenas para beneficiar abusivamente terceiros da operação de fusão. Este resultado interpretativo seria uma verdadeira contradição nos seus termos, porque equivaleria a admitir que o direito comercial, ao regular a fusão (invertida ou não) permitiria resultados que violariam a tutela dos interesses acautelados por essa disciplina jurídica.

Em suma: se os juros eram fiscalmente aceites previamente à fusão (porque os capitais alheios estavam aplicados na exploração), então também o serão após a fusão (invertida ou não), que se limitou a seguir as regras do direito comercial, de transmissão de todos os direitos e obrigações da incorporada, porque após a fusão, continuam a ser considerados juros de capitais alheios aplicados na exploração.

O SEGUNDO argumento pondera a situação similar (idêntica aos autos) em que, havendo ou não uma fusão superveniente, a Sociedade decidiu abdicar do objeto do

investimento (por não ser rentável), mas tivesse evidentemente de manter o financiamento que proporcionou os meios financeiros para o investimento.

Suponhamos que uma empresa X compra uma máquina de valor elevado para prosseguir uma nova atividade – e financia-se junto da Banca para a comprar e que pagará 100 mil euros de juros durante 10 anos (e no final terá de amortizar o capital). Imagine-se agora que a empresa conclui, no final do 4º ano, que essa atividade não é rentável, pois não há mercado para os produtos produzidos pela máquina, pelo que decide abandonar a produção e a máquina é desligada e “abandonada”. Claro que terá de continuar a pagar os juros anuais de 100 mil euros. Mas será que esses juros, a partir do 5º ano, não serão dedutíveis ao rendimento fiscal, por se advogar que não são aplicados na exploração ou que não são indispensáveis para os proveitos ou manutenção da fonte produtora?

Ora, aqueles encargos manter-se-ão dedutíveis, não obstante o desaparecimento – por via de uma decisão empresarial – do objeto em que os capitais alheios que remuneraram foram aplicados. O capital alheio foi aplicado na exploração no momento inicial – dando origem ao investimento produtivo. E isso é suficiente e bastante para legitimar a dedução fiscal dos juros daí decorrentes, independentemente das vicissitudes empresariais futuras desse investimento. Os encargos financeiros continuam a ser dedutíveis, ainda que o investimento se tenha gorado ou se tenha revelado como um mau negócio ou uma decisão empresarial infrutífera – pois, e é isso que importa, os capitais alheios estiveram ligados a um investimento que no momento inicial foi aplicado na exploração.

E se isto é assim, independentemente da ocorrência de qualquer fusão (mas no desinvestimento económico), sê-lo-á ainda com mais propriedade em caso de fusão, em que, como se viu, não há uma decisão subjetiva de qualquer desinvestimento, mas apenas a objetiva transmissão de direitos e obrigações, por efeito legal desse instituto do direito comercial.

Claro que as considerações anteriores poderiam ser confrontadas – em termos fiscais – e este é o TERCEIRO argumento, com a existência de um encadeamento de operações para propositadamente proporcionar um resultado fiscal indesejado, de abusiva poupança de impostos, traduzido numa aquisição de partes sociais com utilização de financiamento, imediatamente seguida de fusão (invertida ou não) com o propósito de diminuir abusivamente

os impostos a pagar nos anos seguintes pela sociedade operacional e lucrativa (por efeito dos encargos financeiros que haviam sido suportados para a sua aquisição). Não estamos a dizer que esse abuso ocorreu no caso dos autos. O que importa frisar é que a AT, na fundamentação do ato tributário, não convocou esse arsenal argumentativo para justificar a liquidação, em substituição ou cumulativamente com o art. 23.º do CIRC. (...), não sustentou a correção fiscal no art. 38.º, n.º 2, da LGT ou no art. 73.º, n.º 10, do CIRC ou sequer no art. 63.º do CIRC (invocando uma quantificação excessiva dos juros entre sociedades em relações especiais). E o julgador, no contencioso fiscal, tem de se debruçar sobre o objeto do processo, tal como recortado pela fundamentação, sob pena de ilegal fundamentação a posteriori e intromissão no poder dever do poder executivo.

E, para finalizar, o art. 23.º do CIRC não se reconduz a uma norma antiabuso, que pudesse ser utilizada em substituição do art. 38.º, n.º 2, da LGT, art. 73.º, n.º 10 do CIRC ou art. 63.º do CIRC. Cada norma tem um conteúdo prescritivo diverso – e o art. 23.º do CIRC não funciona como uma norma anti abuso substitutiva daqueles outros preceitos. O art. 23.º do CIRC limita o seu raio de ação à não dedução fiscal dos gastos assim contabilizados, mas que, quando contraídos (ou os investimentos efetuados) não se inserem no interesse económico da Sociedade, mas servem interesses extra societários, dos administradores ou de terceiros. Suponhamos que uma Sociedade suporta os juros de um financiamento por si contraído para efetuar um investimento apenas em benefício privado de um sócio ou administrador (e isso não é reconduzido a um rendimento em espécie da pessoa singular). Ou que se financia na banca para entregar essa quantia financeira a terceiro, sem qualquer contrapartida ou fora do seu objeto social. Nesses casos, os juros que vier a suportar com esses fundos não são fiscalmente dedutíveis porque não foram (ab initio e para sempre) aplicados na exploração da Sociedade.

O caso dos autos é totalmente diverso. Os capitais alheios foram aplicados na exploração; e caso se pretendesse invocar que todas as operações se reconduziriam a um abusivo esquema de encadeamento de operações, ainda que lícitas sob o ponto de vista civil, para obter-se um ganho fiscal – (...) – então a fundamentação não se teria de socorrer do instituto do art. 23.º do CIRC mas, como se explicou já, de outros institutos à mercê da lei fiscal para tentar alcançar tal resultado corretivo.”

23. Nestes termos, procede o vício de violação de lei invocado pela Requerente, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), do Código do IRC, relativamente às correções efetuadas pela AT à matéria coletável de IRC dos exercícios de 2016 e 2017, atinentes a “*Gastos não aceites – gastos financeiros não incorridos para a obtenção ou garantia de rendimentos*”, nos montantes de € 304.759,67 e de € 122.015,58, respetivamente, pelo que, nessa exata medida, são parcialmente inválidos os atos de liquidação adicional de IRC dos anos de 2016 e de 2017 que, por isso, devem ser parcialmente anulados (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§4. RFAI E DLRR: ENQUADRAMENTO NORMATIVO

24. O Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, estabelece, entre outros, os seguintes regimes de benefícios fiscais ao investimento: o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), nos artigos 22.º a 26.º, e o regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), nos artigos 27.º a 34.º.

O RFAI constitui um regime de auxílios com finalidade regional aprovado “*nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGI)*” (artigo 1.º, n.º 2, do CFI).

A DLRR, por seu turno, “*constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas aprovado nos termos do RGIC*” (artigos 1.º, n.º 3, e 27.º do CFI).

Para além do disposto no CFI, há que atender ao disposto na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação do RFAI e da DLRR.

25. No tangente ao RFAI, o CFI contém as seguintes disposições normativas que aqui importa convocar (redação vigente à época dos factos):

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

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

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa: a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

(...)

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

(...)

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

(...)

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

a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;

b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do

investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

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

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

(...)

Artigo 23.º

Benefícios fiscais

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

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

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

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

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

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;*

(...)

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

a) 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.

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

4 - *Para efeitos do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1, as isenções ou reduções aí previstas são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse do investimento para a região.*

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.

(...)

Artigo 24.º

Exclusividade dos benefícios fiscais

(...)

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 5 e 6 do artigo anterior.

Artigo 26.º

Incumprimento

Em caso de incumprimento do disposto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º, é adicionado ao IRC relativo ao período de tributação em que o sujeito passivo alienou os bens objeto do investimento o imposto que deixou de ser liquidado em virtude do presente regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 10 pontos percentuais.

Artigo 43.º

Limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional

1 - Em conformidade com o mapa nacional de auxílios estatais com finalidade regional para o período de 1 de julho de 2014 a 31 de dezembro de 2020, aprovado pela Comissão Europeia em 11 de junho de 2014, os limites máximos aplicáveis aos benefícios fiscais concedidos às empresas no âmbito do regime de

benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e do RFAI são os seguintes:

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 %

NUT — Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos | LAU — Unidade Administrativa Local

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.

(...)

Por seu turno, a referenciada Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, estatui o seguinte que importa reter:

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

(...)

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

(...)

d) Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos

não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

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

Artigo 3.º

Aplicações relevantes

(...)

3 - Para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, independentemente da forma que assuma o investimento inicial, apenas se consideram aplicações relevantes os ativos aí previstos que:

a) Sejam exclusivamente utilizados no estabelecimento objeto dos benefícios fiscais;

b) Sejam amortizáveis, nos termos das regras contabilísticas em vigor;

c) Sejam adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente; e

d) Permaneçam associados ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos cinco anos, ou três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.

26. No respeitante à DLRR, há que convocar as seguintes disposições normativas constantes do CFI (redação vigente à época dos factos):

Artigo 27.º

Objeto

A DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do RGIC.

Artigo 28.º

Âmbito de aplicação subjetivo

Podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

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

Artigo 29.º

Dedução por lucros retidos e reinvestidos

1 - Os sujeitos passivos referidos no artigo anterior podem deduzir à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10 % dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º, no prazo de dois anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.

2 - Para efeitos da dedução prevista no número anterior, o montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de € 5 000 000,00, por sujeito passivo.

3 - A dedução prevista no número anterior é feita, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, até à concorrência de 25 % da coleta do IRC.

(...)

Artigo 30.º

Aplicações relevantes

1 - Consideram-se aplicações relevantes, para efeitos do presente regime, os ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

(...)

b) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;

(...)

2 - Considera-se investimento realizado em aplicações relevantes o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso.

(...)

5 - As aplicações relevantes em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos devem ser detidas e contabilizadas de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade, por um período mínimo de cinco anos.

(...)

Artigo 31.º

Não cumulação

1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a DLRR não é cumulável, relativamente às mesmas aplicações relevantes elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais ao investimento da mesma natureza.

2 - A DLRR é cumulável com o regime de benefícios contratuais e com o RFAI, nos termos e condições previstos nos artigos 13.º e 25.º, respetivamente.

Artigo 32.º

Reserva especial por lucros retidos e reinvestidos

1 - Os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos.

2 - A reserva especial a que se refere o número anterior não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição, sem prejuízo dos demais requisitos legais exigíveis.

Artigo 34.º

Incumprimento

Sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 15 de junho:

a) A não concretização da totalidade do investimento nos termos previstos no artigo 30.º até ao termo do prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 29.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;

(...)

Por seu turno, a mencionada Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, estatui o seguinte que importa reter:

Artigo 10.º

Intensidade máxima do auxílio

Para efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 29.º do Código Fiscal do Investimento, caso os investimentos beneficiem de outros auxílios de Estado, o cálculo do limite aí referido deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.

Artigo 11.º

Aplicações relevantes

Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do Código Fiscal do Investimento, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um investimento inicial, tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da presente portaria.

§4.1. A ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO ADICIONAL DE IRC RELATIVA A 2017, POR VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 22.º, N.º 4, ALÍNEA F), DO CFI

§4.1.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

27. A Requerente, a este propósito, alega essencialmente o seguinte:

“235. (...), a AT vem considerar como ilegítima a totalidade da dotação do RFAI para 2017 inscrita pela Requerente, anulando, em consequência, a dedução à coleta inscrita a esse título para aquele para aquele exercício (...).

236. Para fundamentar tal correção, sustenta a AT que não ocorreu a criação e postos de trabalho em 2017, pelo que não foi cumprida a condição prevista no artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI, (...), pelo que não pode a Requerente beneficiar do RFAI naquele exercício.

237. O entendimento da equipa inspetiva baseia-se na redação do artigo 2.º, ponto 32) e no artigo 14.º, n.º 9 do Regulamento (UE) 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC), o qual rege os auxílios com finalidade regional a implementar pelos Estados-membros e de onde decorre que a aferição da criação de postos de trabalho pressupõe um aumento líquido de postos de trabalho em 31 de dezembro de determinado ano, quando comparado com a média dos doze meses anteriores.

238. Assim, tendo constatado que a Requerente tinha ao seu serviço, em 31 de dezembro de 2017, 165 trabalhadores, inferior, portanto, à média de 165,8 trabalhadores verificada nos 12 meses anteriores, e que em 31 de dezembro de 2018 (termo do primeiro ano seguinte ao investimento), este número decresceu para 157 (...), conclui não ter sido

cumprida a condição de criar e manter, ao longo dos três anos exigidos pelo artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI, postos de trabalho por via do investimento que beneficia do RFAI, (...).

(...)

242. Contudo, como decorre da mera leitura daquela alínea c) do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, não faz qualquer referência a um “aumento líquido do número total de trabalhadores”, pelo contrário refere-se a “cada posto de trabalho criado através do investimento” para efeitos de preenchimento do requisito de manutenção de postos de trabalho, ou seja, para efeitos de comparação inter-temporal relevante.

243. Não está, assim, em causa, para efeitos da verificação do cumprimento dos requisitos do RFAI, a aferição da evolução do número total de postos de trabalho (criados sem termo) da Requerente, mas apenas dos postos de trabalho especificamente criados pelo investimento.

244. Em suma, o que deve manter-se durante os três anos, ou ser substituído durante esse período, é apenas o contingente de trabalhadores admitidos por causa do investimento, como contrapartida do benefício fiscal.

(...)

247. Ora, a AT nunca colocou em causa o aumento do número de trabalhadores e respetiva manutenção ao longo do período relevante, contratados em razão e por causa do investimento.

248. Em rigor, a AT nunca se ocupou tampouco de averiguar o cumprimento da condição em causa nesses termos, no caso da ora Requerente.

249. (...), os trabalhadores contratados pela ora Requerente para os serviços de apoio – contabilidade, marketing, secretariado, T.I., etc. – no período relevante, ainda que sem termo, reconduzem-se genericamente a contratações não relacionadas diretamente com o investimento produtivo, pelo que não deveriam ter sido tidas em conta nos cálculos da AT.

250. (...), este conjunto de contratações sempre teria ocorrido, independentemente de ter ou não sido realizado o investimento produtivo relativamente ao qual a ora Requerente aproveitou os benefícios fiscais relativos ao RFAI.

251. (...), o número de trabalhadores contratados em razão e por causa do investimento produtivo realizado era de 170 em 31 de dezembro de 2018, 157 em 31 de

dezembro de 2019 e de 129 em 31 de dezembro de 2020, pelo que se manteve, nos três exercícios posteriores ao de 2017, sempre acima da média dos 12 meses anteriores ao do termo daquele exercício (que se fixou em 125).

(...)

253. (...), cabia à AT o ónus de demonstrar que a condição relativa à criação de emprego, prevista no artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI, não foi cumprida pela ora Requerente, conforme dispõe o artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

(...)

256. Não tendo o critério utilizado pela AT base legal que o fundamente e tendo a mesma obliterado o dever de cumprir com o ónus de prova que sobre si recai, é ilegal, por violação do disposto no artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI e da alínea c) do n.º 9 do artigo 14.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho, a liquidação adicional de IRC de 2017, na parte em que desconsidera a totalidade da dedução à coleta declarada pela Requerente com origem no aproveitamento do RFAI, devendo, como tal, ser anulada com as demais consequências legais.”

28. Em resposta, a Requerida aduz a seguinte argumentação que importa respigar:

“133. A tese agora defendida pela Requerente consiste em encontrar um método alternativo de forma a dar por observado o requisito imposto pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, em busca de uma solução para o seu evidente incumprimento.

134. A Requerente terá vislumbrado que poderia dar cumprimento à condição de criação de postos de trabalho e manutenção da criação recorrendo, apenas, à consideração da “mão-de-obra direta”, a que corresponderão somente os trabalhadores fabris.

135. Relega para um plano secundário os restantes funcionários, ao referir que o fluxo de “entradas e saídas de trabalhadores nas suas áreas de apoio, como sejam os departamentos de recursos humanos, marketing e contabilidade (...) ocorreu – e ocorreria – (...) à margem dos investimentos efetuados nas unidades industriais que constituem o core da atividade da Requerente” (...).

(...)

137. Ora, a solução encontrada pela Requerente não decorre de qualquer normativo nacional ou comunitário, colidindo, frontalmente, com o espírito subjacente aos “auxílios com finalidade regional”, onde se enquadra o RFAI, regulado pelo Regulamento n.º 651/2014, de 16 de junho (RGIC), e pelas “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020” (OAR’s).

(...)

139. Pois bem, não se pode considerar admissível que apenas se avalie os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento, (...), assim como também não se poderá descurar os trabalhadores não fabris, (...).

140. Como bem refere o RIT, importa recordar que vigora, para todos os Estados-membros, o “princípio da proibição de auxílios de Estado”, previsto no n.º 1 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

(...)

144. (...), como salienta o RIT, na tese defendida pela Requerente, a derrogação do n.º 1 do artigo 107.º do TFUE seria altamente reprovável e inglória, para além de subverter o sistema de auxílios, pois estaria a permitir às entidades reduzir o número global de trabalhadores com contratos sem termo, mas continuar a beneficiar de um auxílio de 25% sobre o investimento efetuado.

145. Assim, (...), sendo o RFAI um auxílio com finalidade regional que prevê dotações anuais, a aferição da criação de postos de trabalho será feita por referência a 31 de dezembro em “comparação com a média dos 12 meses anteriores” (dezembro de n-1 a dezembro de n), conforme previsto no ponto 32) do artigo 2.º e alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º, ambos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC).

146. Quanto ao conceito de “posto de trabalho”, os SIT recorreram, nos termos do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, ao significado que lhe é atribuído pelo Direito do Trabalho, concluindo que o trabalhador com “contrato a termo” não é considerado como trabalhador permanente da empresa e, conseqüentemente, não poderá ser considerado como “posto de trabalho”.

161. (...), os SIT verificaram que, no final de dezembro de 2017, o número de trabalhadores com contrato sem termo ascendia a 165 e a média dos 12 meses precedentes se cifrava em 165,8, pelo que não ocorreu criação de postos de trabalho em 2017.

162. Sendo que, (...), no final de 2018, o número de trabalhadores com contrato sem termo diminuiu para 157, registando-se uma quebra acentuada e comprovando que o investimento de 2017 não proporcionou a criação de postos de trabalho.

171. (...), não existindo uma definição de “criação de postos de trabalho” no CFI, importava obter o seu significado a partir do regulamento comunitário, enquanto quadro concetual a que o RFAI está subordinado.

172. Nesse sentido, no §32 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, encontram-se um conjunto de definições, entre elas: “Aumento líquido do número de trabalhadores – o aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo”.

173. Esta definição contempla uma comparação com a média, mas não define o período de tempo dessa média.

174. Ora, por um lado, é perfeitamente lógico que a média respeitasse a um período de 12 meses, uma vez que as dotações do RFAI são apuradas por períodos de tributação anuais.

175. Por outro, apesar do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC (subsídio gastos salariais) não se aplicar aos auxílios regionais com a natureza do RFAI (subsídio investimento em ativos), a sua alínea c) contempla uma forma de comparação (...)

176. Deste modo (...) a condição de criação de postos de trabalho considera-se cumprida quando, à data de 31 de dezembro, se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes, o que pode acontecer com a admissão de um único trabalhador.

177. Assim, é de rejeitar que apenas se avalie os “postos de trabalho especificamente criados pelo investimento”, (...).

(...)

191. (...), não existe qualquer referência na legislação do CFI sobre postos de trabalho diretos ou indiretos, pelo que a exclusão de trabalhadores indiretos não pode ser

considerada admissível, da mesma forma que não se aceita que apenas se avalie os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento.

192. Ou seja, apesar do investimento elegível ter natureza produtiva, para poder despoletar um aumento da capacidade de produção instalada, nada obsta a que, a montante ou a jusante, o mesmo induza a criação de postos de trabalho em setores auxiliares ou administrativos.

193. Assim sendo, na perspetiva da Requerente também não seriam elegíveis um conjunto de investimentos não diretamente associados ao processo produtivo, mas que decorre das necessidades de investimento colaterais geradas pelo projeto de expansão, tais como os relativos a equipamento informático (computadores, monitores, fotocopiadoras, scanners e impressoras) para áreas de apoio, equipamentos de limpeza industrial ou de embalamento, entre outros, que o sujeito passivo considerou para efeitos de dotações de RFAI em 2015, 2016 e 2017 e, os quais, não foram excluídos pela Inspeção Tributária.

(...)

195. (...), tal demonstração competia à Requerente, uma vez que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque, conforme estipula o n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

196. E, no caso, foi a Requerente que invocou o suposto direito ao benefício fiscal do RFAI.

(...)

198. (...), a Requerente não identificou (ver dossier RFAI 2017 em Anexo 7 do RIT) os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento, conforme obriga a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, não demonstrando o nexo de causalidade entre a realização do investimento e a criação dos postos de trabalho.

(...)

200. Por outro lado, não deu cumprimento à imposição comunitária de aumento líquido do número de trabalhadores, prevista no §32 do artigo 2.º do RGIC, que exige um aumento em comparação com a média dos 12 meses anteriores, englobando a aferição com base nos trabalhadores com contrato sem termo.”

Cumprе apreciar e decidir.

§4.1.2. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

29. Como resulta evidenciado pela argumentação esgrimida por Requerente e Requerida, importa começar por dilucidar o que deve entender-se por “*criação de postos de trabalho*” nos termos e para os efeitos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

A este propósito, sufragamos o entendimento decorrente da decisão arbitral proferida, em 09.03.2020, no processo arbitral n.º 307/2019-T, cujo discurso fundamentador merece a nossa concordância e que, por isso, *data venia*, fazemos nosso e seguidamente reproduzimos:

“A alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º acima transcrito exige, para que se forme o benefício fiscal em questão, que se efectue “investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)”.

A Requerida, em suma, entende que a referência legal à “criação de postos de trabalho” se deve entender como reportando-se à “criação líquida de postos de trabalho”.

A Requerente, por seu lado, entende que o investimento por si efectuado criou postos de trabalho, (...)

Entende ainda a Requerente que o critério da criação líquida de emprego, não é aplicável in casu, porquanto a norma legal em causa não exige a criação líquida de postos de trabalho, referindo-se inequivocamente a postos de trabalho.

Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se que a referência feita na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

Com efeito, o regime legal em questão foi criado pela Lei 10/2009, no âmbito da Iniciativa para o Investimento e o Emprego, designada por Programa IIE, que visou “promover o crescimento económico e o emprego, contribuindo para o reforço da modernização e da competitividade do País, das qualificações dos Portugueses, da

independência e da eficiência energética, bem como para a sustentabilidade ambiental e promoção da coesão social”.

No âmbito do programa IIE, incluíram-se medidas de «Apoio especial à actividade económica, exportações e pequenas e médias empresas (PME)» e de «Apoio ao emprego e reforço da protecção social» (cfr. als. d) e e) do n.º 1 do art.º 2.º da Lei 10/2009).

No quadro daquele programa, o RFAI 2009 foi criado como “um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento”, conforme resulta do art.º 1.º do mesmo Regime.

Foi, assim, o regime em questão, expressamente e no que para o caso interessa, formulado como um incentivo ao investimento (gerador de crescimento económico) tendo em vista o reforço da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, explicando-se dessa forma a al. f) do n.º 4 do art.º 22.º CFI, que radica na al. f) do n.º 3 do art.º 2.º do RFAI 2009, criado pela referida Lei 10/2009.

Neste contexto, a criação de emprego previsto na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º CFI, deverá ser entendido como um requisito sine qua non do direito ao benefício fiscal, já que é esse um dos propósitos assumidos pelo legislador e consta expressamente da letra da lei.

Não obstante não se poderá, nem deverá, julga-se, esquecer que o regime em questão visará, à frente daquele propósito, fomentar o investimento, para além da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, sendo essencialmente um regime de apoio ao investimento, e não ao emprego.

Neste quadro, portanto, e na leitura e interpretação do regime em questão, dever-se-á sempre ter presente em primeira linha a ideia do incentivo ao investimento, sendo a criação de emprego uma condição, mas não o fundamento, do direito ao benefício fiscal.

Assim, e tendo presente igualmente as finalidades de modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, dever-se-á concluir que o regime em questão visa promover o investimento modernizador, que aumente a competitividade do país, e fomente a actualização, ou a aquisição de novas, competências pelos trabalhadores.

Posto isto, sustenta a AT que, na leitura da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, se deverá lançar mão do enquadramento europeu em matéria de auxílios de Estado com finalidade regional no qual se inscreve o RFAI, constituído, nos termos do n.º 2 do art.º 1.º do

CFI, pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado.

Sendo, evidentemente, um elemento relevante, crê-se que, antes de mais, se deve recorrer ao Regulamento (CE) N.º 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, vigente na altura da implementação do RFAI 2009, que, como se viu, está na génese do RFAI integrado no CFI.

No preâmbulo daquele Regulamento, menciona-se expressamente que “(37) A fim de não favorecer o factor «capital» de um investimento em relação ao factor «trabalho», o presente regulamento deve prever a possibilidade de quantificar os auxílios ao investimento a favor das PME e os auxílios regionais, com base quer nos custos do investimento quer nos custos relativos aos postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento.”.

Nessa sequência, o art.º 15.º daquele Regulamento, numa Secção e artigo epigrafados “Auxílios ao investimento e ao emprego a favor das PME”, previa que:

“3. Os custos elegíveis são os seguintes:

- a) Os custos de investimento em activos corpóreos e incorpóreos; ou*
- b) Os custos salariais estimados dos postos de trabalho criados directamente pelo projecto de investimento, calculados para um período de dois anos.”.*

Também no n.º 13 do mesmo Regulamento se dispõe que:

“8. Quando o auxílio é calculado com base nos custos salariais, os postos de trabalho devem ser criados directamente pelo projecto de investimento.”

Será a esta luz, salvo melhor opinião, que se deverá ler o art.º 12.º do mesmo Regulamento ao dispor que:

“1. Para serem considerados custos elegíveis para efeitos do presente regulamento, os investimentos devem incluir:

- a) Um investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, alargamento de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para novos produtos adicionais ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou*

b) A aquisição de activos imobilizados directamente ligados a um estabelecimento que tenha sido encerrado ou teria sido encerrado sem essa aquisição, devendo o imobilizado ser adquirido por um investidor independente. Em caso de transmissão, através de sucessão, de uma pequena empresa para a família do proprietário ou proprietários originais, ou a favor de antigos trabalhadores, a condição segundo a qual os activos devem ser adquiridos por um investidor independente não será exigida.

A mera aquisição das acções de uma empresa não é considerada um investimento.

2. Para poderem ser considerados custos elegíveis para efeitos do presente regulamento, os activos incorpóreos devem preencher todas as seguintes condições:

a) Serem exclusivamente utilizados na empresa beneficiária do auxílio: no que se refere aos auxílios ao investimento com finalidade regional, serem exclusivamente utilizados no estabelecimento beneficiário do auxílio;

b) Serem considerados elementos do activo amortizáveis;

c) Serem adquiridos a um terceiro em condições de mercado, sem que o adquirente tenha a possibilidade de exercer controlo, na acepção do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho, sobre o vendedor, ou vice-versa;

d) No caso de auxílio ao investimento a favor das PME, devem ser incluídos nos activos da empresa durante pelo menos três anos: no caso de auxílios ao investimento com finalidade regional, devem ser incluídos nos activos da empresa e permanecer no estabelecimento beneficiário do auxílio por um período mínimo de cinco anos ou, no caso das PME, de três anos.

3. Para serem considerados custos elegíveis para efeitos do presente regulamento, os postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento devem preencher todas as seguintes condições:

a) Os postos de trabalho devem ser criados nos três anos subsequentes à realização do investimento;

b) O projecto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de assalariados do estabelecimento em causa relativamente à média dos 12 meses precedentes;

c) Os novos postos de trabalho devem ser mantidos durante um período mínimo de cinco anos, no caso de uma grande empresa, e de três anos, no caso de uma PME.”.

Aqui chegados será possível, crê-se, verificar que o Regulamento em questão distingue efectivamente, entre dois tipos distintos de apoios às PME, que são os apoios quantificados:

- a) com base nos custos do investimento; e*
- b) nos custos relativos aos postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento.*

E é para este último tipo de apoios que é utilizado o conceito, e exigido o aumento líquido de postos de trabalho por serem, justamente, aqueles em que a utilização de tal conceito se justifica.

O Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, segue, no que para o caso importa, a mesma lógica, referindo no preâmbulo que “A fim de não favorecer o investimento em capital em relação ao investimento nos custos da mão de obra, deve prever-se a possibilidade de quantificar os auxílios regionais ao investimento com base quer nos custos do investimento quer nos custos salariais do emprego directamente criado por um projeto de investimento.”, e dispondo no art.º 17.º que:

“2. Os custos elegíveis devem ser um dos seguintes custos ou ambos:

- a) Os custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;*
- b) Os custos salariais estimados do emprego directamente criado pelo projeto de investimento, calculados para um período de dois anos.”*

No art.º 14.º também se dispõe que:

“4. Os custos elegíveis devem ser os seguintes:

- a) Custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;*
- b) Custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos; ou*
- c) Uma combinação das alíneas a) e b), que não exceda o montante de a) ou b), consoante o que for mais elevado.”*

É neste contexto que o n.º 9 do mesmo art.º 14.º, citado pela AT, dispõe que:

“9. Quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b), devem ser preenchidas as seguintes condições:

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

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

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

Ora, como se viu já, o RFAI foi sempre um apoio ao investimento, e é calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados.

Daí que não seja fundada, julga-se, a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho do Regulamento em questão, para a interpretação a fazer da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFAI.

De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “criação líquida de emprego”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no art.º 19.º do EBF vigente à data, esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho.

Considerando-se, então, que a al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, não se reporta à criação líquida de postos de trabalho, nos termos em que, por exemplo, o referido art.º 19.º do EBF e as Directivas sobre apoios de Estado o fazem, é ainda necessário densificar qual o sentido e alcance da expressão “criação de postos de trabalho”, ali empregue, tem.

Tendo em conta que, pelos fundamentos expostos, não se deverá equiparar a expressão “criação de postos de trabalho” a “criação líquida de postos de trabalho”, dever-se-á, em obediência ao princípio hermenêutico do legislador razoável, obter um resultado interpretativo que seja coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão e que tenha um efectivo conteúdo prático.

Nessa perspectiva, a única interpretação que não se reconduza à “criação líquida de postos de trabalho”, será, julga-se, a de que a “criação de postos de trabalho” pressuposta

pelo benefício fiscal em questão se refere à criação de postos de trabalho, e a sua manutenção, causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

Ou seja: o que está em causa é que o investimento realizado por determinada empresa será elegível para usufruir do benefício fiscal em questão se, e na medida em que, dele resulte, de forma causalmente adequada, a criação de, pelo menos, um posto de trabalho, e a sua manutenção.

Assim, e por exemplo, se uma determinada empresa adquirir um veículo pesado de mercadorias e contratar um motorista habilitado à sua condução, para o conduzir, verificar-se-á o pressuposto da criação de postos de trabalho, pressuposto pela al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

Mas uma empresa que adquira um veículo pesado de mercadorias, e já dispusesse nos seus quadros de um motorista habilitado à sua condução (que estivesse, por exemplo, afecto à condução de um veículo ligeiro de mercadorias), e contrate um colaborador para a limpeza das suas instalações, que também faça a lavagem e limpeza do veículo adquirido, não preencherá o referido pressuposto de criação de postos de trabalho, já que, embora o referido colaborador possa executar alguns serviços relacionados com o bem adquirido, não se poderá, em princípio, concluir que a sua contratação se relacione de forma causalmente adequada àquela aquisição.

Deverá ser assim este, julga-se, o critério para aferir da criação de postos de trabalho, pressuposto pela al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.”

30. Volvendo ao caso concreto, importa aqui ter em consideração a seguinte factualidade que resultou provada:

“dd) No final dos meses de dezembro de 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, a Requerente tinha ao seu serviço, em termos globais, os seguintes trabalhadores:

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Sem termo	133	149	161	165	157	186	161
Com termo	37	51	35	51	66	21	18
Total	170	200	196	216	223	207	179

ee) Nos 12 meses anteriores a dezembro de 2017, a média do número de trabalhadores da Requerente, com contrato de trabalho sem termo, cifrava-se em 165,8.

ff) A Requerente tinha ao seu serviço, afetos às suas unidades fabris, os seguintes trabalhadores: 153, em 31 de dezembro de 2016; 172, em 31 de dezembro de 2017; 173, em 31 de dezembro de 2018; 154, em 31 de dezembro de 2019; e 134, em 31 de dezembro de 2020.

gg) Nos 12 meses anteriores a dezembro de 2017, a média do número de trabalhadores da Requerente afetos à área produtiva era de 125.”

No entanto, também há que ter em atenção o seguinte facto que resultou não provado:

“a) Os investimentos realizados pela Requerente que estão mencionados nos factos provados q), s), t), u), v), y), z) e aa), proporcionaram, no decurso do ano de 2017, a criação de postos de trabalho com os mesmos diretamente relacionados e a sua manutenção até ao final do período mínimo de três anos a contar das datas dos investimentos.”

Com efeito, cabendo o respetivo ónus da prova à Requerente – atento o disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer a prova do preenchimento dos requisitos de que depende a atribuição de determinado benefício fiscal, enquanto facto simultaneamente constitutivo desse direito e impeditivo da tributação-regra –, esta não logrou carrear para os autos qualquer elemento de prova que permita sustentar a afirmação de que, no decurso do ano de 2017, houve postos de trabalho especificamente criados pelos aludidos investimentos e, muito menos, quantos foram e que se mantiveram durante o período mínimo de manutenção dos bens objeto dos investimentos; designadamente, os quadros constantes do documento n.º 9 anexo ao PPA não têm a aptidão probatória que a Requerente lhes pretende conferir, pois não permitem retirar quaisquer conclusões quanto a esta matéria.

Não tendo sido feita prova do preenchimento da condição estatuída na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, cumulativa com as demais condições estatuídas naquele n.º 4, a

Requerente não pode beneficiar do RFAI relativamente ao exercício de 2017, em virtude deste benefício fiscal ter caducado, com a conseqüente reposição automática da tributação-regra (cf. artigo 14.º, n.ºs 1 e 2, do EBF).

31. Nestes termos, improcede o vício de violação de lei, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI, invocado pela Requerente relativamente às correções efetuadas pela AT atinentes a “*Deduções à coleta indevidas – RFAI*” referentes ao IRC do exercício de 2017; conseqüentemente, os respetivos atos tributários controvertidos, identificados no ponto iii) do facto provado kk), não enfermam desse concreto vício invalidante.

§4.2. A ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IRC RELATIVAS A 2015, 2016 E 2017, POR VIOLAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE ELEGIBILIDADE DOS INVESTIMENTOS CONTABILIZADOS PELA REQUERENTE, PARA EFEITOS DE RFAI E DLRR, PREVISTOS NO CFI

32. Antes de avançarmos para a análise concreta dos diversos investimentos em causa neste processo arbitral, realizados pela Requerente nos exercícios de 2015, 2016 e 2017 e por esta considerados elegíveis para efeitos de RFAI e de DLRR, importa fazermos o seguinte enquadramento prévio:

No “*Dossier de Incentivos Fiscais 2015*” da Requerente, referente à aplicação do RFAI (cf. Anexo 7 ao RIT), é referido o seguinte:

“Resumo executivo

(...)

Durante o exercício económico de 2015, a M... procedeu à aquisição de novos ativos fixos tangíveis e intangíveis conducentes ao aumento da capacidade de produção da sua unidade industrial. Este investimento inicial incluiu o alargamento da área industrial e a aquisição e instalação de novos equipamentos e tecnologias.

(...)

Enquadramento das aplicações relevantes nas tipologias consideradas

Com o presente projeto a M... tem um período de execução de vinte e quatro (24) meses [abril 2015 - abril 2017] e visa diversificar a sua produção com a introdução no mercado global de novos produtos, concretamente:

(...)

O presente projeto visa assim promover o aumento da capacidade instalada da M..., por via do alargamento da área industrial, a aquisição e instalação de novos equipamentos e tecnologias, otimização das práticas produtivas por via da implementação de metodologias R... e L... e criação de armazém inteligente, sendo esse aumento previsto superior a 20% em relação à capacidade instalada no ano 2014.

Com a produção dos novos produtos acima identificados, a M... aumenta a sua capacidade operacional de forma a passar de uma produção anual atual que anda na ordem das 15.366 unidades produzidas em 2013, para passar para uma produção anual no pós-projeto (2019) que ronde 19.300 unidades.

Para aumentar a capacidade produtiva da M... e instalar os novos equipamentos a M... necessitou ainda de alargar a sua Unidade Industrial, pelo que o presente projeto previu também investimentos com as obras de alargamento das instalações no Polo I.

(...)"

No “Dossier de Incentivos Fiscais 2016” da Requerente, atinente à aplicação do RFAI (cf. Anexo 7 ao RIT), é afirmado o seguinte:

“Resumo executivo

(...)

Durante o exercício económico de 2016, a M... procedeu à aquisição de novos ativos fixos tangíveis e intangíveis conducentes ao aumento da capacidade de produção da sua unidade industrial. Este investimento inicial incluiu o alargamento da área industrial e a aquisição e instalação de novos equipamentos e tecnologias.

(...)

Enquadramento das aplicações relevantes nas tipologias consideradas

Com o presente projeto a M... tem um período de execução de vinte e quatro (24) meses [abril 2015 - abril 2017] e visa diversificar a sua produção com a introdução no mercado global de novos produtos, concretamente:

(...)

O presente projeto visa assim promover o aumento da capacidade instalada da M..., por via do alargamento da área industrial, a aquisição e instalação de novos equipamentos e tecnologias, otimização das práticas produtivas por via da implementação de metodologias R... e L... e criação de armazém inteligente, sendo esse aumento previsto superior a 20% em relação à capacidade instalada no ano 2014.

Com a produção dos novos produtos acima identificados, a M.. aumenta a sua capacidade operacional de forma a passar de uma produção anual atual que anda na ordem das 15.366 unidades produzidas em 2013, para passar para uma produção anual no pós-projeto (2019) que ronde 19.300 unidades.

Para aumentar a capacidade produtiva da M... e instalar os novos equipamentos a M... necessitou ainda de alargar a sua Unidade Industrial, pelo que o presente projeto previu também investimentos com as obras de alargamento das instalações no Polo I.

(...)"

No "Dossier de Incentivos Fiscais 2017" da Requerente, respeitante à aplicação do RFAI (cf. Anexo 7 ao RIT), está vertido o seguinte:

“Resumo executivo

(...)

Durante o exercício económico de 2017, a M... procedeu à aquisição de novos ativos fixos tangíveis e intangíveis conducentes ao aumento da capacidade de produção da sua unidade industrial. Este investimento inicial incluiu o alargamento da área industrial e a aquisição e instalação de novos equipamentos e tecnologias.

(...)

Enquadramento das aplicações relevantes nas tipologias consideradas

Com o presente projeto a M... tem um período de execução de vinte e quatro (24) meses [abril 2015 - abril 2017] e visa diversificar a sua produção com a introdução no mercado global de novos produtos, concretamente:

(...)

O presente projeto visa assim promover o aumento da capacidade instalada da M..., por via do alargamento da área industrial, a aquisição e instalação de novos equipamentos e

tecnologias, otimização das práticas produtivas por via da implementação de metodologias R... e L... e criação de armazém inteligente, sendo esse aumento previsto superior a 20% em relação à capacidade instalada no ano 2014.

Com a produção dos novos produtos acima identificados, a M... aumenta a sua capacidade operacional de forma a passar de uma produção anual atual que anda na ordem das 15.366 unidades produzidas em 2013, para passar para uma produção anual no pós-projeto (2019) que ronde 19.300 unidades.

Para aumentar a capacidade produtiva da M... e instalar os novos equipamentos a M... necessitou ainda de alargar a sua Unidade Industrial, pelo que o presente projeto previu também investimentos com as obras de alargamento das instalações no Polo I.

(...)”

Temos, pois, que os aludidos investimentos realizados pela Requerente, nos anos de 2015, 2016 e 2017, foram considerados enquadrados no âmbito da tipologia “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*” prevista nos artigos 2.º, n.º 49, alínea a) e 17.º, n.º 3, alínea a), ambos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (RGIC), e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Destarte, uma vez que o investimento inicial foi direcionado para o aumento da capacidade do estabelecimento existente, tal significa que as aquisições de ativos teriam de estar relacionadas com um projeto de aumento da capacidade produtiva da Requerente, por forma a serem elegíveis no âmbito do RFAI e da DLRR.

Acresce salientar que, por um lado, a aferição dos requisitos de que depende a aplicação do RFAI e da DLRR deve ser feita não numa perspetiva atomística, mas sim globalmente, isto é, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições de ativos e, por outro lado, que quando se faz um aumento da capacidade de produção de uma empresa, toda a respetiva estrutura empresarial (para além da área de produção, ou seja, a área administrativa, a área comercial, a logística, etc.) tem de responder a esse aumento, acompanhando-o, pois é do conjunto dos respetivos elementos que resulta o aumento de produção.

§4.2.1. INVESTIMENTOS EM MELHORIA DOS RECURSOS PARA DESENVOLVIMENTO DO PRODUTO

§4.2.1.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

33. A Requerente, neste âmbito, sustenta nuclearmente o seguinte:

“257. (...), em 2015, 2016 e 2017, a ora Requerente considerou elegíveis para efeitos do aproveitamento dos benefícios fiscais de RFAI e DLRR, gastos incorridos com investimentos realizados na câmara de desenvolvimento de produto do laboratório de uma das suas fábricas (polo II).

258. O investimento considerado relevante ascendeu a € 7.692,08 para 2015, € 16.851,92 para 2016 e € 27.000,86 para 2017 (...).

259. (...), a AT recusou a totalidade das deduções à coleta calculadas em função daqueles montantes, por considerar que os mesmos não contribuem para o “aumento da capacidade produtiva” do estabelecimento da ora Requerente (...).

(...)

266. A AT foca-se – erradamente – no facto de que a Requerente já efetuava testes de controlo e desenvolvia pesquisa para a inovação naquelas instalações anteriormente ao investimento, descurando a inegável conexão entre o mesmo e o aumento da capacidade produtiva da Requerente e a capacidade de diversificação da gama de produtos que oferece ao mercado.

267. Todavia, como resulta da lei aplicável (...), a preexistência das instalações ou processos objeto de investimento não constitui fator desqualificante do mesmo como elegível para efeitos de RFAI e DLRR.

268. Importante é, isso sim, que esses investimentos, independentemente das circunstâncias em que foram realizados, sejam suscetíveis de comportar o aumento da capacidade produtiva da Requerente – o que, (...), aconteceu – ou de conduzir à criação de novos produtos, diversificando a oferta da Requerente – o que também aconteceu.

(...)

270. Assim, e na medida em que os investimentos realizados cumprem os requisitos legalmente estabelecidos para efeitos de RFAI e DLRR, as liquidações adicionais de IRC de

2015, 2016 e 2017 são, na medida em que não reflitam, essa realidade, ilegais, por violação de Lei e devem ser, de imediato, anuladas, com as demais consequências legais.”

34. A esta argumentação respondeu a Requerida o seguinte que importa salientar:

“207. (...), tal como a própria Requerente admite, tais investimentos foram dirigidos para um departamento laboratorial onde já se realizavam testes de controlo e se efetuavam processos de investigação e desenvolvimento, pelo que não se direcionam para um “aumento da capacidade produtiva do estabelecimento existente”.

(...)

209. Poderiam, eventualmente, ter enquadramento no âmbito de um outro tipo de benefício fiscal previsto no CFI – SIFIDE – ao qual o sujeito passivo até se candidatou, (...).

(...)

211. Tais investimentos não se qualificam como produtivos, nem indutores do aumento da capacidade instalada da empresa.

212. Quando muito, permitem alcançar níveis de eficiência e de redução de custos com base na mesma capacidade instalada já existente, não potenciando qualquer expansão da mesma.

(...)

215. (...), o simples facto de se inovar em novos produtos não despoleta um aumento da capacidade instalada, porquanto, quando muito, existe uma mera substituição da fabricação de produtos antigos por outros novos, com base na mesma capacidade disponível já existente.

(...)

218. (...) o seu enquadramento seria noutra tipologia de investimento inicial, nomeadamente na prevista no n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, como “diversificação da produção de um estabelecimento, para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento”, a qual não foi invocada pela Requerente nos dossiers RFAI em Anexo 7 do RIT.

219. Acresce, ainda, que se impunha à Requerente a comprovação do cumprimento do previsto no n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, (...).

220. Ora, tal demonstração nunca foi apresentada, nem sequer suscitada nos dossiers RFAI, nem durante o procedimento inspetivo ou direito de audição, conforme competia à Requerente de acordo com o n.º 1 do artigo 74.º da LGT.”

Apreciando e decidindo.

§4.2.1.2. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

35. Estão aqui em causa despesas de investimento em bens direcionados para o desenvolvimento dos produtos produzidos e comercializados pela Requerente, concretamente gastos que foram incorridos no sentido de reforçar o apetrechamento do laboratório existente no “polo industrial II” das instalações da Requerente, no qual está instalada a designada “câmara de desenvolvimento de produto”, com placas de registos de monitorização para recolha de dados decorrentes dos testes de refrigeração e dos ensaios ali realizados, com embalagens, provetes e formas (moldes) para esses mesmos ensaios, bem como em componentes para integrar o robot de abertura de portas; foi, ainda, adquirido *software* destinado ao registo, monitorização e tratamento dos aludidos dados decorrentes dos mencionados testes e ensaios e foi contratada uma consultora para a realização de diversos ensaios.

Nesta conformidade, afigura-se-nos que estamos perante despesas de investimento que têm por escopo a pesquisa e inovação, visando a criação e desenvolvimento de novos produtos e que, nessa medida, não se vislumbra que tenham qualquer impacto, positivo ou negativo, sobre a capacidade produtiva da Requerente; dito de outra forma, afigura-se indiferente para a prossecução do objetivo de aumentar a capacidade daquele estabelecimento, a existência de tais despesas de investimento. Mais, parece-nos que tais despesas de investimento consubstanciam despesas em I&D e, por isso, eventualmente teriam enquadramento no âmbito de um outro benefício fiscal previsto no CFI, o SIFIDE II (cf. artigos 35.º a 42.º do CFI).

Consequentemente, constitui nosso entendimento que os gastos relativos a tais investimentos, nos montantes de € 7.692,08 para 2015, de € 16.851,92 para 2016 e de € 27.000,86 para 2017 (cf. facto provado s)), não são elegíveis para efeitos de RFAI e de DLRR.

36. Nestes termos, improcede o vício de violação de lei invocado pela Requerente quanto a estas concretas correções efetuadas pela AT.

§4.2.2. INVESTIMENTOS EM ATIVOS PARA AUMENTO DE EFICIÊNCIA ENERGÉTICA, ATIVOS DE SUBSTITUIÇÃO E REPARAÇÃO DE ATIVOS APLICADOS ÀS UNIDADES FABRIS OPERADAS PELA REQUERENTE

§4.2.2.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

37. Neste âmbito, há que ter presente a seguinte argumentação da Requerente:

“271. (...), a ora Requerente realizou, em 2015, 2016 e 2017, investimentos em ativos com vista à reparação de diversos aspetos das duas fábricas, designadas como polos I e II, onde desenvolve a sua atividade de fabrico de soluções de refrigeração profissionais, designadamente e entre outros, nas instalações elétricas, pavimentos, caleiras e telhados.

272. Adicionalmente, (...), a Requerente adquiriu, em 2015, ferramentas novas, não com vista à substituição de outras idênticas que se degradaram com o uso, (...), mas porque sem elas não conseguiria operar os novos modelos de maquinaria, também adquirida no âmbito do investimento ou as máquinas conforme reconfiguradas pelos seus fabricantes.

273. Entendeu a AT que nenhum destes investimentos é elegível para efeitos de RFAI e DLRR, ao abrigo do disposto nos artigos 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii) e 30.º, n.º 1, alínea b), ambos do CFI, respetivamente.

(...)

278. (...), constitui premissa de base indemonstrada a de que a substituição de equipamentos ativos já existentes por outros que visam desempenhar a mesma função não promova o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento.

279. *Efetivamente, com a constante evolução tecnológica a que se assiste presentemente, (...), é possível que a substituição de equipamentos seja realizada em favor de equipamentos de modelo mais recente e, por esse motivo, mais rápidos, mais eficientes e de maior capacidade produtiva (e isto independentemente de, concomitantemente, servirem propósitos relacionados com a eficiência energética).*

(...)

282. *Por outro lado, a AT não relevou o facto de que todos os demais investimentos sob análise no presente capítulo terem na sua génese a realização de obras e operações de reparação das instalações de unidades fabris.*

283. *Ora, como resulta expressamente do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii), do CFI, para efeitos de RFAI e do artigo 30.º, n.º 1, alínea b) do CFI para efeitos de DLRR, são consideradas aplicações relevantes os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.*

(...)

286. *(...), não restam dúvidas de que os diversos investimentos com reparações nas instalações de ambas as fábricas da ora Requerente em 2015, 2016 e 2017, são elegíveis para efeitos do RFAI e de DLRR, ao abrigo do disposto nos artigos 22.º, n.º 2, alínea ii) e 30.º, n.º 1, alínea b), respetivamente, ambos do CFI.”*

38. Na sua Resposta, a Requerida propugnou o seguinte que importa salientar:

“228. A Requerente invoca “perigo ambiental e para a saúde pública”, devido à presença de amianto nas placas de fibrocimento, para justificar o assumido “investimento de substituição” realizado em 2015 e 2016.

(...)

230. *(...), os dispêndios ocorrem por motivos de “segurança e saúde no trabalho”, mas não induzem qualquer expansão da capacidade instalada, pelo que não podem ser elegíveis no âmbito de um auxílio de Estado (RFAI) direcionado para tal desiderato.*

(...)

232. *A Requerente realizou um vasto conjunto de investimentos direcionados para uma “maior eficiência energética”, cujo mérito não se questiona em termos de “redução de consumos” e “sustentabilidade ambiental”, mas os quais não são indutores do pretendido “aumento de capacidade de produção instalada”, não podendo ser, por isso, elegíveis nos termos do RGIC.*

233. *Tal tipo de investimentos (...) não podem é ser qualificados como investimento inicial, em sede de RFAI, uma vez que não se enquadram no âmbito de qualquer uma das tipologias definidas pelo n.º 49 do artigo 2.º do RGIC.*

234. *A Requerente contesta, ainda, a não elegibilidade de investimentos que considera serem em “ferramentas novas com vista à reparação de máquinas (igualmente novas)”, no valor de 10.356,60 euros, realizados em 2015.*

(...)

239. (...), *trata-se de ferramentas e componentes de desgaste periódico, que exigem uma substituição recorrente em função do seu deprecimento pelo uso continuado, mas cuja troca de antigas por novas em nada contribui para um aumento da capacidade produtiva instalada.*

(...)

241. (...), *a Requerente acrescenta outra justificação, afirmando que, afinal já não seria investimento para “reparação de máquinas (igualmente novas)”, mas “antes investimento em ferramentas e componentes anteriormente não existentes (...) necessários ao manuseamento e produção de novos modelos de produtos, aos quais as ferramentas e componentes já existentes não se adaptam”.*

242. *Ora, o facto de produzir novos produtos não significa que exista um aumento da capacidade de produção.*

243. *A capacidade de produção encontra-se instalada e tem um volume estabelecido e restringido à aptidão das máquinas quinadoras existentes.*

(...)

252. (...), *é a própria CE [Comissão Europeia] que considera que a substituição de componentes (ferramentas, moldes, peças ou outros) de um equipamento (...) por outros com*

melhor desempenho (...) também é considerado um investimento de substituição não elegível (...).

(...)

254. E se a mera substituição de componentes ou de ativos, ainda que com melhor performance, não é aceite pela Comissão Europeia como investimento elegível, em sede de auxílios com finalidade regional (RFAI), muito menos será de aceitar as meras reparações ou manutenções de equipamentos que sofrem desgaste recorrente pelo uso, uma vez que não conduzem a qualquer expansão da capacidade instalada.

(...)

282. No caso das pequenas obras de construção civil (muros, piso, caleiras e portão), importa ressaltar que, apesar do ponto i) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI admitir a “reparação de edifícios fabris”, importa atender, em primeiro lugar, que tais reparações teriam de se enquadrar no âmbito de um projeto de “investimento inicial”, no caso, associado a um “aumento da capacidade de produção de um estabelecimento existente”, o que não se verifica por se configurarem como meras obras de conservação e manutenção, (...).”

Apreciando e decidindo.

§4.2.2.2. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

39. Neste conspecto, estão em causa diferentes grupos de despesas de investimento (cf. factos provados t), u) e v)) que têm de ser objeto de análise individualizada a fim de aquilatarmos se as mesmas são, ou não, elegíveis para efeitos de RFAI e DLRR.

40. Importa começar por relembrar que decorre do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI que são consideradas aplicações relevantes os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de “*construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas*”.

Inferre-se desta norma, designadamente da exceção à exceção relativa a instalações fabris, que as obras efetuadas nas instalações da Requerente, enunciadas no facto provado t), estão integralmente inseridas no âmbito das aplicações relevantes.

Com efeito, como resultou provado, *“a substituição de um telhado por outro, com placas transparentes, permitiu, a par do investimento efetuado em instalação elétrica e iluminação do edifício, trazer luminosidade a espaços escuros que passaram a ser zona útil de produção, até aí inerte”* (cf. facto provado w)) e *“a substituição da iluminação por um sistema LED teve também em vista promover uma maior eficiência energética, com o correspondente impacto na redução dos custos associados ao funcionamento corrente das fábricas, e possibilitou ainda o reforço dos turnos noturnos, com maior produtividade e capacidade de produção”* (cf. facto provado x)).

Ademais, por mera interpretação declarativa, conclui-se que no conceito de *“reparação e ampliação de (...) instalações fabris”* estão incluídas as obras destinadas ao *“aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”*, o que é confirmado pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, ao referir-se a *“investimentos relacionados com (...) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”*. Apesar de a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, não poder validamente interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer norma do RFAI, por força da proibição que consta do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, o seu reconhecimento da inclusão dos investimentos no aumento da capacidade de estabelecimentos entre as aplicações relevantes não deixa de ser uma confirmação da correção daquela interpretação declarativa.

Por outro lado, afigura-se que a substituição de uma cobertura em fibrocimento, que contém amianto, que é público e notório tem inconvenientes ambientais e para a saúde pública que justificaram a imposição legal da sua remoção em edifícios, instalações e equipamentos de empresas (cf. Lei n.º 2/2011, de 9 de fevereiro e Lei n.º 63/2018, de 10 de outubro), não pode deixar de ser considerada uma *“reparação”*, para efeitos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, uma vez que se está perante a substituição de uma cobertura deficiente por uma que cumpre as determinações legais.

O mesmo se diga, no sentido do respetivo enquadramento naquele conceito de *“reparação”*, quanto às reparações efetuadas na instalação elétrica das fábricas da

Requerente, bem como no pavimento, caleiras, portão e armazém de uma dessas mesmas unidades fabris.

Nesta conformidade, consideramos que os referenciados investimentos, por estarem enquadrados no artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI e no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, são elegíveis para efeitos de RFAI e DLRR.

41. No tangente às despesas de investimento elencadas nos factos provados u) – “*Em 2015, a Requerente adquiriu ferramentas para serem aplicadas, enquanto acessórios, em algumas máquinas das suas unidades fabris, visando quer a adequação destas à produção de novos produtos quer o aumento da respetiva produtividade, no montante de € 10.356,60 (...)*” – e v) – “*Em 2016, a Requerente adquiriu um diferencial de corrente, no valor de € 1.804,20 (...), com vista à substituição da ponte rolante existente num dos polos industriais.*” –, importa, desde logo, dizer que a referência que é feita na alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI a “*ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo*” não exclui a aquisição de peças para melhorar equipamentos existentes, desde que sejam adquiridas em estado novo. Com efeito, a restrição que a Requerida faz quanto ao que deve ser entendido por equipamentos em estado de novo não tem correspondência na letra da citada norma legal; aliás, isso mesmo resulta corroborado pelo seguinte aspeto: a inclusão da reparação de instalações fabris entre as aplicações relevantes (que se infere da sobredita exceção à exceção prevista no ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI), leva a concluir que não são apenas relevantes novos equipamentos.

Acresce que, compulsado o RIT, não resultam claras as razões pelas quais foi entendido que estes concretos investimentos não se enquadram no artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI e no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro. Na realidade, o que decorre do RIT é que o que subjaz às correções operadas neste concreto âmbito é o entendimento de que estes investimentos não respeitam à aquisição e uso de novos equipamentos, mas sim, essencialmente, à alteração/manutenção de ativos fixos tangíveis anteriormente existentes nas unidades fabris da Requerente; ou seja, não se vislumbra que tenha sido questionado que os investimentos em apreço visaram aumentar a capacidade de produção da fábrica da Requerente.

Destarte, constitui nosso entendimento que os investimentos em apreço, por estarem enquadrados no artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI e no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, são elegíveis para efeitos de RFAI e DLRR.

42. Nestes termos, procede o vício de violação de lei invocado pela Requerente relativamente a estas correções efetuadas pela AT, pelo que, nessa medida, são inválidos e devem ser anulados os atos tributários controvertidos (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§4.2.3. INVESTIMENTOS EM ATIVOS INTANGÍVEIS

§4.2.3.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

43. A este propósito, a Requerente alega, além do mais, o seguinte que importa reter:

“288. (...), a AT negou a elegibilidade de determinados investimentos efetuados em ativos intangíveis para efeitos dos benefícios fiscais RFAI e DLRR.

289. Para tanto, considera a AT que os mesmos não operam “transferência de tecnologia” na aceção da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º e do n.º 2 do artigo 30.º, ambos do CFI.

(...)

293. (...), no que respeita a elegibilidade dos gastos incorridos com ativos intangíveis, o CFI refere-se genericamente às despesas com transferência de tecnologia, através da aquisição, nomeadamente, de licenças, irrelevando, para esse efeito, a natureza massificada ou não como “produto final” da tecnologia adquirida.

294. O conceito de “transferência de tecnologia” adotado pelo CFI não se restringe à aquisição de produtos ou conhecimentos que sofram desenvolvimentos adicionais e deem origem a novos produtos/processo/aplicações assentes na tecnologia transferida, conforme exige a AT (...).

(...)

297. Razão pela qual não pode a interpretação veiculada pela AT a este respeito prevalecer, devessem as liquidações contestadas ser anuladas na parte em que reflitam a

recusa da dedutibilidade dos investimentos em instalação, aquisição e renovação de licenças de software massificado no mercado tecnológico como “produto final”.

(...)

302. (...), os serviços contratados à L... são subsumíveis à categoria de “transferência de tecnologia”, justamente por terem subjacente a transferência para a Requerente “de conhecimentos derivados do trabalho ou ações de investigação e inovação, a fim de promover o seu desenvolvimento e/ou comercialização”, no caso a fim de promover o desenvolvimento de novas práticas operacionais (...).

304. (...), a tecnologia adquirida (...) permitiu implementar novos processos relativos i) à introdução eficiente de novos produtos no mercado, ii) ao desenvolvimento de novos produtos com características best-selling e iii) à gestão de custos de projeto.

(...)

306. (...), a AT andou mal ao recusar a dedutibilidade dos gastos incorridos com a tecnologia adquirida à L..., os quais são elegíveis para efeitos de RFAI e DLRR, (...), devendo, por esse motivo, ser anuladas as liquidações em crise na parte em que reflitam semelhantes correções.”

44. Respondendo, a Requerida propugnou, nuclearmente, o seguinte:

“296. (...), as únicas aplicações relevantes em ativos intangíveis consideradas elegíveis em sede de RFAI e DLRR são as “despesas com transferência de tecnologia”, as quais estão associadas a aquisições de propriedade intelectual ou propriedade industrial.

297. A própria definição de “ativos incorpóreos” contida no §30 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (RGIC), esclarece que, para efeitos destes regimes de incentivos de Estado, são apenas considerados os “ativos sem qualquer materialização física ou financeira, como patentes, licenças, saber-fazer ou outros tipos de propriedade intelectual”.

298. Ao referir-se a “ou outros tipos de propriedade intelectual”, a Comissão Europeia pretendeu vincar que todos os exemplos anteriores (“patentes, licenças, saber-fazer”) correspondem a ativos intangíveis (incorpóreos) que se qualificam, também eles, como elementos de “propriedade intelectual”.

(...)

301. *Impõe-se que a aquisição de uma licença tenha subjacente a transmissão de “propriedade intelectual ou industrial”.*

(...)

307. (...), *os únicos ativos intangíveis admissíveis, em sede de RFAI e DLRR, são os respeitantes a “transferência de tecnologia”, os quais, (...), estão associados à aquisição de “propriedade intelectual ou propriedade industrial” (“SNC 444 Propriedade industrial”).*

(...)

309. (...), *não se pode confundir “propriedade industrial” (#SNC 444) com “programas de computador” (#SNC 443 – onde se incluem as licenças de softwares e programas de gestão).*

(...)

312. (...), *não se pode confundir o “direito de uso” de um programa de computador com “transferência de tecnologia/propriedade intelectual/propriedade industrial”.*

(...)

315. *Veja-se, ainda, o enquadramento dado pelo Regulamento (UE) n.º 316/2014, de 21 de março, relativo a acordos de transferência de tecnologia, em que, no §7 do preâmbulo, refere que “a mera reprodução e distribuição de produtos protegidos por direitos de autor relativos a programas informáticos (...) não dizem respeito à concessão de licença de uma tecnologia para produzir, assemelhando-se mais a acordos de distribuição”.*

316. *Deste modo, será de excluir, no âmbito das aplicações relevantes em sede de RFAI e DLRR, os gastos com licenças/instalação de softwares massificados no mercado tecnológico como “produto final”, uma vez que não se qualificam como “despesas com transferência de tecnologia”, na medida em que tais licenças de utilização dos softwares não sofrem desenvolvimentos adicionais e não dão origem, nem o sujeito passivo comercializa, novos produtos/processos/aplicações assentes nessa tecnologia.*

317. (...), *não se poderá conceber que a Requerente queira, ainda, considerar como elegível “a contratação dos serviços da sociedade L...” (...).*

(...)

322. (...), não se pode querer equiparar um serviço de consultoria organizacional ou operacional a um processo de “transferência de tecnologia”, em que este implica que “o cessionário (adquirente) tem capacidade de absorção para desenvolver ainda mais a tecnologia adquirida”, ou seja, que haja novos desenvolvimentos da tecnologia adquirida, o que não acontece com as meras melhorias dos fluxos dos processos produtivos numa empresa e nos arranjos de layout dos equipamentos fabris alcançados pelos serviços prestados pela L....

(...)

329. Assim, quer os programas de computador (softwares), quer os serviços de consultoria da L... (projetos de desenvolvimento), nunca poderão ser considerados como ativos intangíveis qualificáveis como “transferência de tecnologia” e, conseqüentemente, não podem ser elegíveis em sede de RFAI, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.”

Cumprе apreciar e decidir.

§4.2.3.2. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

45. A questão jurídico-tributária que importa agora apreciar prende-se com o enquadramento normativo, no âmbito do CFI e da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, dos investimentos efetuados pela Requerente que estão elencados nos seguintes factos provados:

“y) Nos anos de 2015, 2016 e 2017, a Requerente investiu em software (sistema de picking), o qual veio permitir uma maior celeridade na produção, pois é identificado o equipamento e o cliente a que se destina o produto, fazendo com que este saia de linha com maior celeridade e dando lugar a outro, bem como a agregação que o algoritmo matemático de planeamento de produção permite a montante (que resultou de mais investimento em software), na transformação, a agregação de forma otimizada, das peças a produzir para cada conjunto diário de produtos.

z) Em 2015, 2016 e 2017, a Requerente contabilizou na subconta 443 – Programas de computador, da conta 44 – Ativos intangíveis, (...), gastos com a aquisição, renovação e

instalação de softwares, nos montantes de € 25.235,00, de € 39.526,75 e de € 59.919,94, respetivamente.

aa) Em 2015 e em 2016, a Requerente contabilizou na subconta 442 – Projetos de Desenvolvimento, da conta 44 – Ativos intangíveis, (...), gastos nos montantes de € 49.795,00 e de € 6.501,00, respetivamente, relativos à aquisição de know-how e conhecimentos técnicos à consultora “L...”.

bb) Estes gastos respeitantes à aquisição de know-how e conhecimentos técnicos tiveram por objetivo facultar à Requerente a implementação de novos processos relativos à introdução eficiente de novos produtos no mercado, ao desenvolvimento de novos produtos com característica best-selling e à gestão de custos de projeto.

cc) A aquisição desses conhecimentos pela Requerente permitiu-lhe assegurar novas configurações de processos fabris e fluxogramas de produção, bem como a eliminação de pontos de bloqueio na fábrica, aumentando assim a eficiência de todo o seu processo produtivo, com particular incidência na velocidade de produção.”

46. A alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI estatui que são considerados investimentos relevantes em ativos intangíveis, os que sejam “constituídos por despesas com transferência de tecnologia”; a título exemplificativo (“nomeadamente”), a mesma norma legal indica, enquanto tais, a “aquisição de direitos de patentes, licenças, “know-how” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente”.

Há que sublinhar que o artigo 30.º do CFI, na redação à época dos factos (acima transcrita), não considerava, enquanto aplicações relevantes para efeitos de DLRR, os ativos intangíveis, agora contemplados no respetivo n.º 2 atualmente em vigor.

Por seu turno, decorre do estatuído no n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que para efeitos do disposto na citada norma do CFI, independentemente da forma que assuma o investimento inicial, apenas se consideram aplicações relevantes os ativos intangíveis ali previstos que:

- a) Sejam exclusivamente utilizados no estabelecimento objeto dos benefícios fiscais;*
- b) Sejam amortizáveis, nos termos das regras contabilísticas em vigor;*

c) *Sejam adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente; e*

d) *Permaneçam associados ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos cinco anos, ou três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.”*

Importa, ainda, ter em consideração o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014 (RGIC), cujo artigo 2.º, alínea 30), define “*ativos incorpóreos*” como sendo “*os ativos sem qualquer materialização física ou financeira, como patentes, licenças, saber-fazer ou outros tipos de propriedade intelectual*”.

Como decorre do vertido no RIT, as correções aqui em apreço estão, nuclearmente, alicerçadas no entendimento de que “*os únicos ativos intangíveis admissíveis, em sede de RFAI, são os respeitantes a “transferência de tecnologia”, os quais, (...), estão associados à aquisição de “propriedade intelectual/industrial” (“SNC 444 Propriedade industrial”); consequentemente, “para além dos softwares (“SNC 443 Programas de computador”), também as despesas em “projetos de desenvolvimento” (“SNC 442 Projetos de desenvolvimento”), por não se qualificarem como “despesas com transferência de tecnologia” (“SNC 444 Propriedade intelectual”), não poderão ser consideradas como enquadráveis na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pelo que terão de ser excluídas do RFAI.”*

Isto posto, no respeitante aos gastos incorridos pela Requerente com a aquisição, renovação e instalação de *softwares*, consideramos que o citado entendimento vertido no RIT não pode colher, porquanto, contrariamente ao pretendido pela Requerida, das sobreditas normas não decorre qualquer imposição de que a aquisição de uma licença tenha subjacente a transmissão de propriedade intelectual ou industrial, o que, aliás, configura uma contradição, pois se se trata de adquirir uma licença, não pode estar em causa a transmissão de direitos de propriedade e vice-versa. Assim, o que se afigura determinante é que exista um ativo intangível constituído por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de licenças, como acontece no caso concreto.

Acresce, ainda, referir que, visto o RIT, não se vislumbra que tenha sido questionado que os investimentos em apreço visaram aumentar a capacidade de produção das unidades

fabris da Requerente; aliás, a importância dos mesmos resulta, desde logo, evidenciada no facto provado y).

Nesta conformidade, constitui nosso entendimento que os investimentos em apreço, por estarem enquadrados no artigo 22.º, n.º 2, alínea b), do CFI e nos artigos 2.º, n.º 2, alínea d), e 3.º, n.º 3, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, são elegíveis para efeitos de RFAI.

Nestes termos, é considerado procedente o vício de violação de lei invocado pela Requerente relativamente às correspondentes correções efetuadas pela AT, pelo que, nessa medida, são inválidos e devem ser anulados os atos tributários controvertidos (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

47. No tangente aos gastos relativos à aquisição de *know-how* e conhecimentos técnicos consultora “L...”, pese embora os objetivos visados e os resultados obtidos com tais serviços (cf. factos provados bb) e cc)), entendemos que está aqui em causa um ativo intangível que não constitui uma aplicação relevante para efeitos de RFAI, por não ter cabimento no âmbito da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI. Com efeito, não estamos aqui perante qualquer “*transferência de tecnologia*”, mas sim perante “*projetos de desenvolvimento*”; como decorre do disposto no artigo 32.º, n.º 2, do Código do IRC e do artigo 17.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, “*consideram-se despesas com projectos de desenvolvimento, as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.*”

Destarte, consideramos que os gastos relativos a tal investimento, nos montantes de € 49.795,00 para 2015 e de € 6.501,00 para 2016 (cf. facto provado aa)), não são elegíveis para efeitos de RFAI.

Nestes termos, improcede o vício de violação de lei invocado pela Requerente relativamente às correspondentes correções efetuadas pela AT.

§5. A ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES DE JUROS COMPENSATÓRIOS

§5.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

48. Neste âmbito, a Requerente alega, essencialmente, o seguinte:

“308. Em primeiro lugar, tais liquidações apenas seriam possíveis na medida em que se considerasse que no caso sub judice era devido o imposto em crise, o que já vimos não poder, maioritariamente, justificar-se ou ter qualquer base legal.

309. Em segundo lugar, (...) as liquidações de juros compensatórios no caso em apreço devem ser consideradas ilegais por razões substanciais.

(...)

312. (...) para haver juros compensatórios seria sempre de verificar: (i) que à Requerente estava vedada a dedutibilidade dos gastos financeiros e o aproveitamento dos benefícios fiscais nos termos em que o fez – o que não sucede, (...), pela verificação de vários vícios, designadamente de caducidade do direito à liquidação e de violação de lei; (ii) os pressupostos necessários para a liquidação de juros compensatórios, o que também não ocorre minimamente.

313. (...), não deverá ser imputada responsabilidade por juros compensatórios caso o atraso na liquidação seja provocado pela conduta do contribuinte e seja errónea a sua posição, mas ele tenha atuado de boa fé – que se presume, de acordo com o n.º 2 do artigo 59.º da LGT – e o erro seja desculpável.

(...)

316. Assim, ter procedido in casu à liquidação de juros compensatórios é, não só profundamente injusto, como viola cabalmente a letra e a ratio da norma expressa no artigo 35.º da LGT e no artigo 80.º do Código do IRC.

317. (...), é à AT, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que cabe provar os elementos essenciais à liquidação de juros compensatórios, i.e., o nexo de causalidade e do juízo de censura sobre a conduta do contribuinte, uma vez que se trata de factos constitutivos de um direito seu.

318. Nesta medida, não tendo a AT fundamentado as liquidações de juros compensatórios nos termos descritos, não cumpriu esta o ónus de prova e fundamentação que a si cabia.

319. (...) as liquidações de juros compensatórios de que a Requerente foi alvo são absolutamente ilegais, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito da imputação da responsabilidade por juros compensatórios e falta de fundamentação da respetiva liquidação; assim sendo, semelhante liquidação enferma dos vícios de forma e violação da lei, pelo que deve ser anulada.”

49. A Requerida, em sede de alegações, pronunciou-se relativamente a esta questão nos seguintes termos que aqui importa respigar:

“Sustenta a jurisprudência o entendimento no sentido de que se determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito se deve fazer decorrer dessa conduta, por ilação lógica, a existência de culpa (não porque a culpa se presume, mas por ser algo que, em regra, se liga ao carácter ilícito-típico do facto praticado), devendo partir-se do pressuposto de que existe culpa quando a atuação do contribuinte integra a hipótese de uma infração tributária (cfr. Ac. do STA, de 23-09-98, Proc. 022612 e Ac. STA, de 19-11-2008, Proc. 0325/08).

Ora, “in casu”, a responsabilidade da Requerente no atraso na liquidação e na entrega ao Estado do imposto devido, além do incumprimento das disposições legais vigentes para a sua concreta situação tributária e das consequentes inexatidões e omissões praticadas no preenchimento da declaração Modelo 22 de IRC, que constituem infrações previstas e punidas pelo RGIT, conforme refere expressamente o RIT nas pág. 104 e 105, donde resulta demonstrada a culpa, e, conseqüentemente, a legalidade da liquidação dos juros compensatórios.”

Apreciando e decidindo.

§5.2. O CASO CONCRETO: ENQUADRAMENTO LEGAL E SUBSUNÇÃO NORMATIVA

50. O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estatui que os juros compensatórios são devidos “quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”; decorre do n.º 8 do mesmo artigo que “os juros

compensatórios integram-se na própria dívida de imposto, com a qual são conjuntamente liquidados”.

A responsabilidade objetiva é excecional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (cf. artigo 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se que, para efeitos de responsabilidade por juros compensatórios, só se está perante um “*facto imputável ao sujeito passivo*” quando puder formular-se um juízo de censura em relação à sua conduta.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte; sendo que a “*culpa consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto, pelo padrão de esmero do bonus pater familiae, hipoteticamente colocado na situação concreta*” e, por isso, a “*compreensível dívida, dificuldade, ou divergência razoável de critério quanto à qualificação e enquadramento de determinada situação tributária não concorre para a integração do dito conceito de culpa – pelo que, por tal via, não se dá azo à cominação de juros*” (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo prolatado, em 11.03.2009, no processo n.º 0961/08).

51. Voltando ao caso concreto, relativamente às partes das liquidações adicionais de IRC que têm como pressuposto correções que são ilegais, essa ilegalidade afeta as liquidações dos juros compensatórios correspondentes, pois estas têm aqueles atos de liquidação como pressuposto e, por isso, são fulminadas pelos mesmos vícios invalidantes.

Noutra ordem de considerações, compulsadas as liquidações de juros compensatórios que constam dos documentos n.ºs 1, 2 e 3 anexos ao PPA, constatamos que nelas são indicados os períodos a que se referem os juros, a taxa aplicável, a causa da liquidação (recebimento indevido e retardamento de liquidação) e referências genéricas aos artigos 102.º do CIRC e 35.º da LGT.

Assim, não sendo invocada a culpa da Requerente como pressuposto das aludidas liquidações de juros compensatórios, estas enfermam de vício de violação do citado artigo 35.º, n.º 1, da LGT e, por consequência, devem ser anuladas (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§6. OS PEDIDOS DE REEMBOLSO DOS MONTANTES QUE VENHAM A SER PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS E/OU DE PAGAMENTO DE INDEMNIZAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

52. Para além da anulação dos atos tributários controvertidos, por vício de violação de lei, a Requerente peticiona, ainda, *“a consequente i) devolução dos montantes que venham a ser pagos, ii) acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios; e/ou, iii) o pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida que venha a ser apresentada para suspender o processo de execução fiscal instaurado pelo não pagamento voluntário do montante liquidado, nos termos do disposto no artigo 53.º, n.º 2 da LGT e no artigo 171.º do CPPT.”*

Apreciando e decidindo.

53. Compulsados os autos, verificamos que, em momento algum, a Requerente alegou e, muito menos, comprovou, designadamente por via de prova documental, que tenha efetuado o pagamento, parcial ou integral dos montantes de imposto e de juros compensatórios resultantes dos atos tributários controvertidos e que estão enunciados no facto provado kk).

Ademais, também não foi alegado, nem demonstrado pela Requerente que contra ela tenha sido instaurado um qualquer processo de execução fiscal para cobrança coerciva dos aludidos montantes de imposto e de juros compensatórios e, muito menos, que tenha prestado uma qualquer garantia visando a suspensão desse(s) mesmo(s) processo(s) de execução fiscal.

Estamos, pois, confrontados com cenários fáticos que são configurados como eventos futuros, senão mesmo hipotéticos, o que obsta a que este Tribunal, a quem compete apreciar e pronunciar-se sobre a legalidade de atos efetivamente praticados, possa emitir qualquer juízo quanto a estas questões.

Nesta conformidade, sem prejuízo do que possa vir a ser comprovado e determinado em sede de eventual execução de julgado, são considerados improcedentes quer o pedido de

reembolso dos montantes que venham a ser pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, quer o pedido de pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida.

§7. Reenvio prejudicial para o TJUE

54. A Requerida conclui as suas alegações propugnando, além do mais, o seguinte:

“iv) Suscitando-se nos presentes autos questões relativas à interpretação do direito europeu, deverá o Tribunal promover o reenvio do processo a título prejudicial para o TJUE, ao abrigo do artigo 267.º do TFUE.”

55. Como constitui entendimento constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), a partir do acórdão *Cilfit*⁴, a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação pode ser dispensada quando:

- a) A questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal; ou
- b) O Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma; ou
- c) O juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.

Ora, no caso concreto, para além de a Requerida se ter limitado a uma alusão vaga e genérica a um possível reenvio prejudicial para o TJUE, também não logramos descortinar qualquer questão que envolva normas de Direito Europeu relativamente à qual se coloquem dúvidas que justifiquem a necessidade de proceder a tal reenvio prejudicial para o TJUE; dito de outra forma, entendemos que, *in casu*, se verificam as sobreditas circunstâncias que permitem dispensar o reenvio prejudicial para o TJUE.

À face do exposto, concluímos pela desnecessidade de reenvio prejudicial para o TJUE.

* * *

⁴ Acórdão de 6 de outubro de 1982, processo C-283/81.

56. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

a) Declarar ilegais e anular parcialmente:

- (i) A liquidação adicional de IRC n.º 2021..., referente ao ano de 2015, na parte em que decorre das correções atinentes a “*Deduções à coleta indevidas – RFAI*” referentes a investimentos em ativos para aumento de eficiência energética, ativos de substituição e reparação de ativos aplicados às unidades fabris da Requerente (€ 70.415,00 + € 10.356,60) e a investimentos em ativos intangíveis (aquisição, renovação e instalação de *softwares* – € 25.235,00), com as legais consequências;
- (ii) A liquidação adicional de IRC n.º 2021..., referente ao ano de 2016, na parte em que decorre das correções atinentes a “*Gastos não aceites – gastos financeiros não incorridos para a obtenção ou garantia de rendimentos*” (€ 304.759,67), a “*Deduções à coleta indevidas – RFAI*” referentes a investimentos em ativos para aumento de eficiência energética, ativos de substituição e reparação de ativos aplicados às unidades fabris da Requerente (€ 115.475,00 + € 73.411,93 + € 1.804,20) e a investimentos em ativos intangíveis (aquisição, renovação e instalação de *softwares* – € 26.214,35), com as legais consequências;
- (iii) A liquidação adicional de IRC n.º 2021..., referente ao ano de 2017, na parte em que decorre das correções atinentes a “*Gastos não aceites – gastos financeiros não incorridos para a obtenção ou garantia de rendimentos*” (€ 122.015,58) e, apenas para efeitos de DLRR, das correções referentes a investimentos em ativos para aumento de eficiência

energética, ativos de substituição e reparação de ativos aplicados às unidades fabris da Requerente (€ 15.850,00 + € 43.428,24 + € 23.087,38), com as legais consequências;

- b) Declarar ilegais e anular as liquidações de juros compensatórios n.º 2021..., no valor de € 7.809,49, n.º 2021..., no valor de € 9.141,31, n.º 2021..., no valor de € 30.118,47 e n.º 2021..., no valor de € 3.848,70, com as legais consequências;
- c) Absolver a Requerida dos pedidos de reembolso dos montantes que venham a ser pagos, acrescidos de juros indemnizatórios e de pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida, sem prejuízo do que possa vir a ser comprovado e determinado em sede de eventual execução de julgado, com as legais consequências;
- d) Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção dos respetivos decaimentos que se fixam, respetivamente, em 15% (quinze por cento) e 85% (oitenta e cinco por cento).

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 495.358,34 (quatrocentos e noventa e cinco mil trezentos e cinquenta e oito euros e trinta e quatro cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Em conformidade com o acima decidido e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 7.650,00 (sete mil seiscentos e cinquenta euros), a cargo da Requerente e da Requerida, na proporção, respetivamente, de 15% e de 85%**.

*

Notifique.

Lisboa, 1 de julho de 2022.

O Presidente do Tribunal Arbitral,

(Victor Calvete)

Com declaração de que fiquei vencido quanto ao que foi levado ao ponto I do Sumário: entendi que a suspensão do prazo de caducidade a que fica sujeito o benefício fiscal previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT vale estritamente para o segmento de condicionalidade a que está sujeito o cumprimento da condição.

O Árbitro vogal (Relator),

(Ricardo Rodrigues Pereira)

O Árbitro vogal,

(Olívio Mota Amador)