

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1327/2024-T

Tema: IVA – Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos. Art.º 30º. do Código Fiscal do Investimento. Caducidade do direito à liquidação do IRC. Art.º 101º. do CIRC e artºs 45º. e 46º, da LGT; Dever de fundamentação.

SUMÁRIO:

1. O prazo para reinvestimento do benefício que consiste na Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos, previsto no art.º 30º. do Código Fiscal do Investimento, usufruído no exercício de 2017, que era de 2 anos (Decreto-lei n.º 162/2014, de 1 de outubro), passou a ser de 3 anos (art.º 284º. da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2018) e posteriormente de 4 anos (art.º 359º. da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2020).
2. As correções resultantes da não elegibilidade dos reinvestimentos do benefício usufruído no exercício de 2017, podem ser efetuadas na liquidação do IRC do exercício de 2021, por ser esse o prazo fixado para o respetivo reinvestimento.
3. Tendo sido essa correção e a consequente liquidação efetuada em 6 de agosto de 2024, com referência ao exercício de 2021, não estava ultrapassado o prazo de 4 anos de que o Estado dispunha para proceder à liquidação do imposto, – que apenas terminaria a 31 de dezembro de 2024 - nos termos do artigo 101º. do CIRC, não se verificando desse modo a caducidade do seu direito a proceder a essa correção/liquidação.
4. A ato tributário em causa está vasta e devidamente fundamentado no RIT, cuja força probatória é reconhecida, tendo a empresa contribuinte revelado a total perceção dessa fundamentação, face, nomeadamente, ao conhecimento que dela revelou ter, bem como aos argumentos utilizados em sede de procedimentos administrativos e no presente PPA.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1.

1. Em 12 de dezembro de 2024, A... S.A., sociedade anónima, com o número de identificação fiscal ..., com sede em Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ..., e pertencente à área do Serviço de Finanças de ..., doravante designada por “Requerente”, pretendendo a anulação parcial da liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., referente ao ano de imposto de 2021, e de juros compensatórios, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), na parte relativa ao benefício fiscal com origem na Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (“DLRR”) de 2017, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos e para os efeitos previstos no disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 e no artigo 5.º, n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), bem como no artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, o Senhor Drº André Caetano Ferreira, e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira é representada pelos juristas Senhor Drº. ... e Senhor Drº.
3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foi o signatário designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e aceitou o cargo, no prazo legalmente estipulado, não se tendo as partes oposto a tal nomeação.
4. O presente Tribunal foi constituído no dia 24 de fevereiro de 2025, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular que se encontra junta aos presentes autos.
5. No dia 26 de fevereiro de 2025, o Tribunal notificou, por despacho, o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta, juntar o processo administrativo, e caso o pretenda, solicitar produção de prova adicional, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.
6. Em 2 de abril, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo igualmente procedido à junção do processo administrativo.
10. Em 7 de abril de 2025 o Tribunal lavrou o seguinte Despacho:
“1. Não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, reunindo o processo todos os elementos necessários para prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º,

n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT) o Tribunal entende ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o art.º 18 do RJAT, sendo igualmente de dispensar a apresentação de alegações.”

11. Em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, o Tribunal determinou a prolação da decisão arbitral até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, tendo advertido a Requerente de que deveria proceder até essa data ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD, tudo conforme ata que se encontra junta aos autos.

II - A POSIÇÃO DAS PARTES

I). A POSIÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente apresenta o seu PPA, e pretende obter:

- A anulação parcial da liquidação adicional do IRC n.º 2024..., referente ao ano de imposto de 2021, e de juros compensatórios, emitidas pela AT, na parte relativa ao benefício fiscal com origem na Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (“DLRR”) do ano de 2017;
- O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, calculados sobre os montantes a restituir e computados desde o pagamento indevido até à emissão da nota de crédito.

2. Os atos tributários em apreço, decorreram das correções promovidas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Leiria, a coberto da ordem de serviço n.º OI2024..., com natureza externa e de âmbito geral incidente sobre o período de tributação de 2021.

3. As correções que estiveram na origem da liquidação impugnada foram efetuadas com base nos fundamentos constantes do respetivo Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que, em súmula, entendeu o seguinte:

“Assim, considerando que a listagem de investimentos efetuados no âmbito da DLRR de 2017 totalizou 504.693,03€, importa retirar os atrás indicados investimentos indevidamente considerados pelo SP e apurar o montante líquido do investimento efetuado ao abrigo do referido BF, e que para o efeito totaliza 275.295,83€ (=504.693,03€ - 114.797,20€ - 114.600,00€), ou seja, da dotação inicial do benefício fiscal no montante de 50.000,00€ apenas são validados investimentos que permitem a utilização de apenas 27.529,58€ do montante de dotação.

Consequentemente, verifica-se a não concretização parcial de investimento elegível, nos termos do artigo 30.º do CFI, findo o prazo de 4 anos para reinvestimento da DLRR de 2017, pelo que, deverá ser adicionado ao IRC de 2021 a parte correspondente do benefício usufruído em 2017, no montante de 22.470,42€ (= 50.000,00€ - 27.529,58€), acrescido dos

correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI. Assim, considerando que 2021 é o 4.º período de tributação seguinte, procederemos à correção deste montante, no campo 372 do quadro 10 da declaração Modelo 22, a título de “Reposição de benefícios fiscais”. Este montante será acrescido de juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, apurando-se os juros dia a dia desde a data de apresentação da declaração de rendimentos do período de 2017, em que declarou a dedução da DLRR (2018-05-21), ou desde o fim do prazo legal para apresentação da declaração de 2017 (2018-06-30), se posterior, até à data de entrega da declaração de rendimentos de 2021 (2022-05-25) ou, se anterior, até data limite legalmente prevista para a sua entrega (2022-06-06), onde deveria repor o benefício. ...”

4. A Requerente contesta a liquidação de que foi alvo, por entender que se operou a caducidade do direito à liquidação, sendo essa liquidação “... manifestamente violadora do artigo 101.º do Código do IRC e dos n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da LGT e, com efeito, resulta claro que a referida liquidação enferma de vícios determinativos da sua ilegalidade, na parte relativa à reposição da DLRR de 2017, e, por consequência, anulável, nos termos do artigo 163.º do CPA.”

5. Por seu turno, invoca ainda a violação por parte da AT do seu dever de fundamentação, porquanto:

“... o RIT não contém os elementos mínimos que permitam à Requerente alcançar e perceber as razões subjacentes à emissão da aludida liquidação, na parte que aqui se contesta, porquanto a AT não alegou os fundamentos de direito de forma perceptível, clara e congruente para a Requerente, devendo, com efeito, entender-se que a AT não cumpriu o seu dever de fundamentação relativamente ao ato tributário de liquidação adicional de IRC.”

6. A Requerente refere que no exercício de 2017 declarou uma dotação para efeitos de DLRR no montante de € 50.000,00, na sequência de muitos investimentos efetuados em diversas áreas.

7. *“No final de 2021, foram efetuadas adjudicações para aquisição de novas máquinas de injeção e com isso foi efetuado um adiantamento de 20% que culminou com a entrega em 2022 de novos equipamentos de injeção que vieram aumentar a oferta do centro de ensaios da Requerente.”*

8. A Requerente considera assim que “... todos os investimentos em aplicações relevantes contribuíram para o aumento da capacidade instalada de um estabelecimento já existente, no caso concreto da Requerente, comprovando-se, assim, a elegibilidade no âmbito do benefício fiscal da DLRR.”.

9. Na sequência da ação de inspeção a que se faz referência a AT propôs:

“... correções aritméticas à matéria tributável, em sede de IRC, no montante total de € 31.721,85 (i.e., € 18.705,97, relativamente ao benefício fiscal da criação de emprego, e € 13.015,88, relativamente a propriedades de investimento não aceites fiscalmente) e correções ao IRC alegadamente em falta no montante total de € 66.061,53 (i.e., € 39.138,55, referente

ao benefício fiscal com origem na DLRR e juros compensatórios, e € 26.922,98, referente ao benefício fiscal do RFAI).”

10. Importa salientar que, neste processo, a própria Requerente assume que apenas pretende pôr em causa as correções “... referentes ao benefício fiscal com origem na DLRR, e que aqui se contesta, no montante de € 22.470,42, acrescido de juros compensatórios no montante de € 16.668,13 (cf., cópia do RIT, junto como Doc. n.º 3).”

11. Sobre esta correção o RIT consagra o seguinte:

“No período de 2017 o SP indicou dotação para efeitos de DLRR o montante de 50.000,00€, implicando esse facto a obrigação de efetuar investimento em aplicações relevantes de pelo menos 500.000,00€ no prazo de 4 anos, prazo esse que terminou no período em análise de 2021.”

12. Referindo o RIT de seguida que: “«(...) o SP não comprovou, com documentação válida, designadamente por via de apresentação da fatura que suporta o registo do investimento em causa no período de 2021, que o mesmo se tratou de facto de investimento em ativo fixo tangível em curso e não mera fatura de financeiro conforme decorre das referências acima descritas. Não apresentou qualquer elemento que suporte sequer a entrega material de parte do investimento em 2021, o qual é sim dado como totalmente entregue em 2022 pela fatura final. Desta forma, não poderá o indicado investimento em 2021, no montante de 114.600,00€, ser considerado como aplicação relevante conforme decorre do n.º 2 do art.º 30.º do CFI (na redação para efeitos da DLRR de 2017, posteriormente alterada para o n.º 3 do art.º 30.º do CFI).»”

13. Para a AT concluir do seguinte modo:

“...[c]onsequentemente, verifica-se a não concretização parcial de investimento elegível, nos termos do artigo 30.º do CFI, findo o prazo de 4 anos para reinvestimento da DLRR de 2017, pelo que, deverá ser adicionado ao IRC de 2021 a parte correspondente do benefício usufruído em 2017, no montante de 22.470,42€ (= 50.000,00€ - 27.529,58€), acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI.»”

14. O que conduziu à liquidação aqui impugnada, cujo imposto e juros a Requerente pagou (Vd. Doc. n.º 4), embora com a mesma não se conformando, razão pela qual apresentou o PPA.

15. Contudo, a Requerente embora considere que procedeu a reinvestimentos elegíveis, apenas ataca a legalidade da liquidação por via da invocação do instituto da caducidade, pois ao efetuar as correções e a liquidação referente ao exercício de 2021 em 6 de agosto de 2024, tal direito já não se encontrava na sua esfera jurídica.

16. E tudo isto porque o prazo de que dispunha para proceder ao reinvestimento dos lucros do exercício de 2017 era de 2 anos, terminando no exercício de 2019, último que Autoridade Tributária poderia ter corrigido e liquidado.

17. Conclui assim a Requerente que o presente pedido de pronúncia Arbitral deve ser julgado totalmente procedente com as seguintes consequências;

- a). Anulação parcial da liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 2021, bem como dos respetivos juros compensatórios, por enfermarem de vícios determinantes da sua ilegalidade, por erro nos pressupostos de direito e consequentemente anuláveis nos termos do disposto no artigo 163º. do CPA;
- b). O reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre os montantes a restituir e computados desde o pagamento indevido até a emissão da nota de crédito.

II). A POSIÇÃO DA REQUERIDA

1. A Requerida que na sua Resposta começa por apelar ao valor probatório do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), jurisprudencialmente reconhecido, e considerou que a Requerente não levou ao procedimento inspetivo elementos probatórios que sustentassem as suas próprias alegações.

2. Entende a Requerida que *“A questão decidenda consiste em saber, se por um lado existe alguma preterição do direito de fundamentação, e por outro se corrobora ou refuta a questão da legalidade no procedimento inspetivo sobre os períodos de tributação de 2020 e nesta sequência se poderá existir caducidade do direito à liquidação.”*

3. Relativamente à primeira questão, a Requerida entende que as correções em causa estão cabalmente fundamentadas de facto e de direito no RIT, cuja força probatória já referenciou, tendo desse modo facultado à Requerente *“...o perfeito conhecimento das razões que deram origem ao ato de liquidação, possibilitando-lhe uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.”*

4. Antes de abordar a questão seguinte relativa à capacidade do direito à liquidação do imposto em causa, a Requerida refere que a Requerente não coloca propriamente em causa as correções efetuadas pelos SIT, nomeadamente:

“...a não aceitação como aplicações relevantes do investimento em “ativos intangíveis ocorridos antes de 2020, adquiridos em 2018 e 2019, os quais não estavam previstos no artigo 30º do CFI como aplicações relevantes na redação ao tempo (designadamente a anterior à dada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março), no montante de 114.797,20 €, conforme a discriminação dos Ativos constantes do quadro da pág. 20/102 do Relatório de Inspeção (vd. Página 136 do RIT2021).”

5. Efetivamente, depois de analisar os investimentos efetuados pela Requerente incluídos no âmbito do DLRR de 2017 os SIT “...corrigiram ainda o montante de 114.600,00 €, (Conta 45 - Investimento em curso – Ad. Máq.Haitaian 90T, 750T e 1200T) por não poder ser considerado como aplicação relevante, porquanto se trata de mero adiantamento para aquisição de ativos e não de efetivo investimento, conforme decorre do n.º 2 do artigo 30.º do CFI (na redação para efeitos da DLRR de 2017, posteriormente alterada para o n.º 3 do artigo 30.º do CFI)”.

6. São assim duas as correções efetuadas pelo RIT, que conseqüente a AT retirou dos investimentos relevantes para no âmbito da DLRR de 2017, tendo a AT apurado “...o montante líquido do investimento efetuado ao abrigo do referido benefício fiscal, que totaliza 275.295,83 € (=504.693,03€ - 114.797,20€ - 114.600,00€), ou seja, da dotação inicial do benefício fiscal no montante de 50.000,00 € apenas são validados investimentos que permitem a utilização de apenas 27.529,58 € do montante de dotação.”

7. Daí tendo a Requerida concluído que:

“Em conseqüência, verificando-se a não concretização parcial de investimento elegível, nos termos do artigo 30.º do CFI, findo o prazo de 4 anos para reinvestimento da DLRR de 2017, os SIT entenderam que deveria ser adicionado ao IRC de 2021, no campo 372 do quadro 10 da declaração Modelo 22, a parte correspondente do benefício usufruído em 2017, no montante de 22.470,42€ (= 50.000,00€ - 27.529,58€), acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI, no campo 366 do quadro 10 e campo informativo 366-B.”

8. E relativamente à razão de ser deste processo, a Requerida entende que a Requerente nesta sede apenas pretende “...contestar parcialmente a liquidação adicional de IRC, n.º 2024..., referente ao período de tributação de 2021, na parte relativa ao benefício com origem na DLRR de 2017 no montante total de 39.138,55 € (juros compensatórios incluídos), alegando apenas a caducidade do direito à liquidação – DLRR de 2017, presumindo-se que aceita tacitamente a correção efetuada pela Inspeção”.

9. A Requerida identifica a questão da caducidade levantada pela Requerente quando ela própria afirma que:

“...AT não a podia notificar da liquidação adicional de IRC em crise, porquanto, tendo o prazo de investimento da DLRR de 2017 terminado no exercício de 2019, para a reposição da dedução do benefício fiscal da DLRR de 2017, a AT dispunha de um prazo de quatro anos a contar de 2019 (data em que terminou o prazo para o respetivo reinvestimento), ou seja, até 31 de dezembro de 2023.”

10. Ou seja, segundo a Requerente, quando se inicia a 1 de fevereiro de 2024 a ação de inspeção, o prazo para reinvestimento acima referido já havia terminado e conseqüentemente o exercício de 2019 estaria encerrado para inspeção.

11. Posição com a qual a entidade Requerida não concorda.

12. Efetivamente, a questão da invocada caducidade estará dependente da análise e de uma questão prévia que a Requerida identifica deste modo:

“Importa saber se o alargamento do prazo de reinvestimento, previsto no n.º 1 do artigo 29.º do CFI, ocorrido, sucessivamente, por via das alterações previstas no artigo 284.º da Lei 114/2017, de 29 de dezembro (OE para 2018) e no artigo 359.º da Lei 2/2020, de 31 de março (OE para 2020) é ou não aplicável aos lucros retidos relativos ao período de tributação de 2017.”

13. A Requerida recorda os factos relevantes e as normas jurídicas aplicáveis.

- i). A Requerente procedeu ao reinvestimento de parte dos lucros obtidos no exercício 2017;
- ii). Fê-lo ao abrigo do disposto no n.º. 1 do artigo 29.º. do CFI;
- iii). Indicou uma dotação para efeitos de DLRR no montante de € 50.000,00;
- iv). O que implica um investimento em aplicações relevantes pelo menos no montante de € 500,000,00.

14. Ora, considera a Requerida que de acordo com a norma jurídica invocada, o prazo para se concretizar o investimento em causa era, inicialmente, de 2 anos, pelo que tratando-se do lucro obtido no exercício de 2017, o reinvestimento devia ser efetuado durante os períodos de tributação de 2018 e 2019:

15. Se tal não acontecesse a empresa contribuinte teria que proceder à devolução “... do montante de imposto que deixou de ser liquidado, na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual seria adicionado o montante do imposto a pagar relativo ao terceiro período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.” (cf alínea a) do art.º 34.º. do CFI).

16. Acontece que, entretanto, o enquadramento jurídico destas situações alterou-se e do seguinte modo: “... a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE 2018), veio introduzir algumas alterações ao referido regime, porém, dado que os lucros retidos e o respetivo benefício usufruído respeitam ao período de tributação de 2017, a Requerente deve aplicar o regime em vigor até 31 de dezembro de 2017, ou seja, sem as alterações operadas pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE 2018), exceto no que se refere ao prazo de reinvestimento em que pode usufruir do alargamento do prazo para três anos estabelecido no n.º 1 do artigo 29.º do CFI, por aplicação do n.º 2 do artigo 297.º (Alteração de prazos) do código civil, que determina que:

“A lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial.

17. Ou seja, entende a Requerida que os lucros que a Requerente reteve, relativos ao período de 2017, poderiam ser reinvestidos no período de tributação de 2018, 2019 e 2020.

18. Posteriormente *“... a Lei n.º 2/2020, de 31 de março (OE para 2020), veio alargar o prazo de reinvestimento de três para quatro anos, sendo esta alteração aplicável aos prazos em curso no primeiro dia do período de tributação relativo a 2020 (01.01.2020), de acordo com o artigo 360.º da referida Lei.”*

19. Fazendo uso da interpretação das alterações legislativas assinaladas e suportando a sua posição em duas Informações Vinculativas a Requerida conclui:

“Assim e atendendo que o prazo de reinvestimento foi alargado para quatro anos entende-se que os lucros retidos relativos ao período de tributação de 2017 poderão ser reinvestidos até ao final de 2021, o que significa que a liquidação adicional de IRC do período de 2021 foi emitida dentro do prazo de caducidade legalmente previsto”

20. Pelo que nada há a apontar às correções efetuadas, já que o benefício fiscal com origem no DLRR de 2017 foi reposto no exercício de 2021, por falta de concretização em aplicações relevantes, para concluir a Requerida que:

“Resumindo, a liquidação adicional de IRC, objeto do presente pedido de pronúncia arbitral não viola o artigo 101.º do Código do IRC e os n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da LGT como refere a Requerente, devendo manter-se a correção efetuada pelos SIT de Leiria.”

21. A Requerida termina pugnando pela boa fundamentação da liquidação face a todos os elementos constantes do RIT, e contestando ainda o direito da Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios.

22. Solicita a final que o presente pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente por não provado e consequentemente absolvida a Requerida de todos os pedidos, com as consequências legais

III - SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas, o processo não enferma de nulidades e não se verifica a caducidade do direito à ação.

IV - MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral dos Requerente e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. FACTOS DADOS COMO PROVADOS

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é uma sociedade anónima, constituída em 1 de janeiro de 1998, que tem por objeto social a fabricação de moldes metálicos e engenharia, desenvolvimento e produção de protótipos. Fabricação de artigos de plástico, ensaio de moldes metálicos e outros ensaios técnicos.». (facto não controvertido);
- B.** No exercício de 2017 a Requerente declarou uma dotação para efeitos de DLRR no montante de € 50.000,00.
- C.** A Requerente investiu em diversas áreas com o objetivo de desenvolver novos processos de engenharia e desenvolvimento de novos produtos. (Facto não controvertido e constante do RIT);
- D.** No final de 2021, foram efetuadas adjudicações para aquisição de novas máquinas de injeção e com isso foi efetuado um adiantamento de 20% que culminou com a entrega em 2022 de novos equipamentos de injeção. (Facto não controvertido e constante do RIT);

- E.** Em 1 de fevereiro de 2024, a Requerente foi notificada do início dos atos inspetivos, de âmbito parcial e para o período de 2021, credenciados pela Ordem de Serviço n.º OI2024..., para controlo de benefícios fiscais. (Facto não controvertido e constante do RIT);
- F.** Em 26 de junho de 2024, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (“PRIT”) emitido pela AT, bem como para, querendo, exercer no prazo de 25 dias, o direito de audição relativamente ao conteúdo do mesmo. (Facto não controvertido e constante do RIT);
- G.** Nos termos do PRIT, a AT propôs correções aritméticas à matéria tributável, em sede de IRC, no montante total de € 31.721,85 (i.e., € 18.705,97, relativamente ao benefício fiscal da criação de emprego, e € 13.015,88, relativamente a propriedades de investimento não aceites fiscalmente) e correções ao IRC em falta no montante total de € 66.061,53 (i.e., € 39.138,55, referente ao benefício fiscal com origem na DLRR e juros compensatórios, e € 26.922,98, referente ao benefício fiscal do RFAI). (Facto não controvertido e constante do RIT);
- H.** Em 30 de julho de 2024, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), no qual a AT converteu em definitivas as correções projetadas no PRIT, em particular as referentes ao benefício fiscal com origem na DLRR, no montante de € 22.470,42, acrescido de juros compensatórios no montante de € 16.668,13. (Facto não controvertido e constante do RIT), tudo num total de € 39.138,55;
- I.** Sobre esta correção o RIT consagra o seguinte:
- “No período de 2017 o SP indicou dotação para efeitos de DLRR o montante de 50.000,00€, implicando esse facto a obrigação de efetuar investimento em aplicações relevantes de pelo menos 500.000,00€ no prazo de 4 anos, prazo esse que terminou no período em análise de 2021.”*
- J.** Referindo o RIT de seguida que: *“«(...) o SP não comprovou, com documentação válida, designadamente por via de apresentação da fatura que suporta o registo do investimento em causa no período de 2021, que o mesmo se tratou de facto de investimento em ativo fixo tangível em curso e não mera fatura de financeiro conforme decorre das referências acima descritas. Não apresentou qualquer elemento que suporte sequer a entrega material de parte do investimento em 2021, o qual é sim dado como totalmente entregue em 2022 pela fatura final. Desta forma, não poderá o indicado investimento em 2021, no montante de 114.600,00€, ser considerado como aplicação relevante conforme decorre do n.º 2 do art.º 30.º do CFI (na redação para efeitos da DLRR de 2017, posteriormente alterada para o n.º 3 do art.º 30.º do CFI).».*
- K.** Para a AT concluir do seguinte modo:

“...[c]onsequentemente, verifica-se a não concretização parcial de investimento elegível, nos termos do artigo 30.º do CFI, findo o prazo de 4 anos para reinvestimento da DLRR de 2017, pelo que, deverá ser adicionado ao IRC de 2021 a parte correspondente do benefício usufruído em 2017, no montante de 22.470,42€ (= 50.000,00€ - 27.529,58€), acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, nos termos da alínea a) do artigo 34.º do CFI.» (Vd. RIT);

- L.** A AT emitiu a liquidação adicional do IRC n.º 2024..., por referência ao ano de imposto de 2021, e respetiva liquidação de juros compensatórios, da qual resultou a demonstração de acerto de contas com o número 2024..., com o valor total a pagar de € 79.047,33 e com data-limite de pagamento de 24 de setembro de 2024. (Vd. Doc. n.º 1 junto ao PPA);
- M.** A Requerente procedeu ao pagamento do valor que resultou da referida demonstração de acerto de contas (cf., cópia do comprovativo de pagamento junto ao PPA como Doc. n.º 4).
- N.** A Requerente apresentou em 12 de dezembro de 2024 o presente pedido e pronuncia arbitral, por intermédio do qual pretende anular parcialmente a liquidação adicional em causa até ao montante de € 39.138,55.

b. FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS

- A.** Não se encontram factos relevantes que devam se considerados como não provados.

THEMA DECIDENDUM –

- 1.** Primeiro que tudo importa salientar que se trata de um PPA que pretende impugnar parcialmente a liquidação de IRC em causa, porquanto a Requerente afirma o seguinte:

“A Requerente não se conforma e não aceita parte das correções levadas a cabo pela AT, concretamente na parte relativa ao benefício fiscal com origem na DLRR de 2017 no montante total de € 39.138,55 (€ 22.470,42, relativo à DLRR, e € 16.668,13, relativo a juros compensatórios) que resultou na emissão dos atos tributários sub judice, por enfermarem de vícios determinativos da sua ilegalidade.”

- 2.** Quanto aos vícios imputados à liquidação, a Requerente invoca a sua caducidade, por violação do disposto nos artigos 101.º do Código do IRC, com remissão para os art.ºs 45.º e 46.º da LGT e a violação do direito de fundamentação do ato, por a liquidação em causa não respeitar o disposto no art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa, bem como o art.º 77.º da LGT.

3. Embora referindo que todos os investimentos efetuados são elegíveis ao abrigo da legislação fiscal aplicável, a Requerente não aponta à liquidação impugnada qualquer vício que resulte do incumprimento por parte da AT da legislação diretamente atinente ao benefício em causa de DLRR.
4. Apenas invoca essa legislação e as suas sucessivas alterações, para defender que a liquidação do imposto em causa, cai fora do prazo de que o Estado dispunha para o efeito.
5. Razão pela qual, as questões a que este Tribunal tem que responder, são as seguintes e por esta ordem:
 - Caducou o direito do Estado a proceder à liquidação do imposto em causa, ou a mesma respeitou o disposto nos artº. 101º. do CIRC e aos artigos 45º. e 46º. da LGT.
 - Caso a resposta a esta primeira questão aponte no sentido de que não se verificaram os pressupostos legais que determinem a anulação da liquidação com base na caducidade, importa, então, apurar se o ato tributário em causa está devidamente fundamentado.
6. Importa decidir, mas antes vejamos a legislação aplicável.

V – LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Código Fiscal de Investimento

Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de outubro

Dedução por lucros retidos e reinvestidos

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 (euro) 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.

4 - Aplicando-se o regime especial de tributação de grupos de sociedades, a dedução prevista no n.º 1:

- a) Efetua-se ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, com base na matéria coletável do grupo;
- b) É feita até 25 % do montante mencionado na alínea anterior e não pode ultrapassar, em relação a cada sociedade e por cada período de tributação, o limite de 25 % da coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as aplicações relevantes caso não se aplicasse o regime especial de tributação de grupos de sociedades.

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:

- a) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em projetos de indústria extrativa;
- b) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;
- c) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo;

- d) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
- e) Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.

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.

4 - No caso de ativos adquiridos em regime de locação financeira, a dedução a que se refere o n.º 1 do artigo anterior é condicionada ao exercício da opção de compra pelo sujeito passivo no prazo de cinco anos contado da data da aquisição.

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.

6 - Quando ocorra a transmissão onerosa dos ativos em que seja concretizado o reinvestimento dos lucros retidos antes de decorrido o prazo previsto no número anterior, o sujeito passivo deve reinvestir, no mesmo período de tributação ou no período de tributação seguinte, o respetivo valor de realização em aplicações relevantes nos termos do presente artigo, os quais devem ser detidos, pelo menos, pelo período necessário para completar aquele prazo

Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (Orçamento do Estado para 2018)

Artigo 284.º

Alteração ao Código Fiscal do Investimento

Os artigos 29.º, 30.º, 34.º, 37.º e 40.º do Código Fiscal do Investimento, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, alterado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 29.º [...] 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 três anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.**» (negrito nosso)

Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Orçamento do Estado para 2020)

CAPÍTULO V

Código Fiscal do Investimento

Artigo 359.º

Alteração ao Código Fiscal do Investimento

Os artigos 29.º, 30.º, 34.º, 35.º, 37.º, 37.º-A, 38.º e 40.º do Código Fiscal do Investimento, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, na sua redação atual, adiante designado por CFI, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 29.º [...] 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 quatro anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.** (negrito nosso)

Artigo 360.º

Norma transitória no âmbito do CFI

As alterações dos prazos previstos no n.º 1 do artigo 29.º e no n.º 5 do artigo 30.º do CFI, são aplicáveis aos prazos em curso no primeiro dia do período de tributação relativo a 2020. (negrito nosso)

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

101.º

Caducidade do direito à liquidação

A liquidação de IRC, ainda que adicional, só pode efectuar-se nos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária.

Lei Geral Tributária

Secção II

Caducidade do direito de liquidação

Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

- 1 - 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.
- 2 - No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos. (Redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)
- 3 - Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito. (Redação da Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro)
- 4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário. (Redação dada pela Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro)
- 5 - Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. (Aditado pelo n.º 1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro)
- 6 - Para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil. (Aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro)

Artigo 46.º

Suspensão do prazo de caducidade

- 1 - 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. (Redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)
- 2 - O prazo de caducidade suspende-se ainda:
 - a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;

- b) Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;
- c) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;
- d) Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão.
- e) Com a apresentação do pedido de revisão da matéria colectável, até à notificação da respectiva decisão. *(Aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - Em caso de aplicação de sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contra-ordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final. *(Redação do Dec.-Lei n.º 160/03, de 19 de Julho)*

V – PRESSUPOSTOS DA DECISÃO.

1. Face às posições assumidas e aos fundamentos alegados pelas partes nas suas peças processuais e tendo em consideração a matéria de facto dada como provada e a evolução da legislação aplicável, importa decidir.
2. Como referimos, trata-se de um PPA que pretende impugnar parcialmente a liquidação de IRC em causa, porquanto a própria Requerente afirma o seguinte:
“A Requerente não se conforma e não aceita parte das correções levadas a cabo pela AT, concretamente na parte relativa ao benefício fiscal com origem na DLRR de 2017 no montante total de € 39.138,55 (€ 22.470,42, relativo à DLRR, e € 16.668,13, relativo a juros compensatórios) que resultou na emissão dos atos tributários sub judice, por enfermarem de vícios determinativos da sua ilegalidade.”
3. Quanto aos vícios imputados à liquidação, a Requerente invoca desde logo a sua caducidade, por violação do disposto nos artigos 101º. do Código do IRC, com remissão para os art.ºs 45º. e 46º. da LGT.
4. Embora referindo que todos os investimentos efetuados são elegíveis ao abrigo da legislação fiscal aplicável, a Requerente não aponta à liquidação impugnada qualquer vício que resulte do incumprimento por parte da AT da legislação diretamente atinente ao benefício em causa de DLRR.
5. Apenas invoca essa legislação e as suas sucessivas alterações, para defender que a liquidação do imposto em causa, cai fora do prazo de que o Estado dispunha para o efeito.

6. Razão pela qual, a primeira questão a que este Tribunal tem que responder, conforme já identificada, é a seguinte:

Caducou o direito do Estado a proceder à liquidação do imposto em causa, ou a mesma respeitou o disposto nos art.º 101.º do CIRC e aos artigos 45.º e 46.º da LGT.

7. Recorde-se que a Requerente começou por utilizar o benefício fiscal previsto nos art.ºs 27.º a 33.º do Código Fiscal de Investimento, denominado Dedução por Lucros Retido e Reinvestidos (DLRR) no exercício de 2017, através da não tributação de lucros, o que se consubstanciou num benefício de € 50.000,00 em sede de IRC, para um reinvestimento superior a € 500.000,00.

8. Como o próprio nome do benefício em causa indica, no âmbito da promoção do investimento e da competitividade das empresas, pretende-se que as mesmas retenham os lucros por si gerados num determinado exercício, não os distribuindo aos sócios para que, em determinados prazos e condições, os reinvestam, assim aumentando a capacidade produtiva, criando postos de trabalho e reforçando os ativos das empresas.

9. A lei define os investimentos elegíveis e, concretamente, em função do ano de retenção dos lucros, o período de que se dispõe para concretização de tais reinvestimentos.

10. Quando, no final do exercício de 2017, a Requerente utilizou o identificado benefício, sabia que nos termos da lei, mais em concreto do disposto no n.º 1 do art.º 29 do CFI, na redação em vigor ao tempo, dispunha de um prazo de 2 anos para concretizar o reinvestimento, mas também sabia que, nos termos do disposto no art.º 284.º da Lei n.º 114/2017 de 29 de dezembro de 2017, esse prazo tinha sido prorrogado para 3 anos.

11. Assim, dispunha, primeiramente, o n.º 1 do art.º 29.º do CFI:

- 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** (negrito nosso).

12. Estamos perante a redação do CFI proveniente do Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de outubro, em vigor à data do encerramento do exercício de 2017.

13. Particularize-se, que o prazo de dois anos indicado na lei, importaria que a Requerente tivesse efetuado o investimento em causa durante os dois exercícios seguintes a 2017, ou seja, nos exercícios de 2018 e 2019 (o próprio exercício em que se concretiza a dedução à coleta do IRC, não é relevante para o efeito).

14. Ou, dito de outro modo, mesmo que nada tivesse reinvestido durante o exercício de 2018, a lei impunha que o tivesse feito até ao final do exercício de 2019.
15. Isto porque a legislação em causa não impõe um reinvestimento regular, sucessivo ou anualizado, mas apenas um período durante o qual o reinvestimento considerado elegível deve ser efetuado.
16. E foi o que a Requerente fez.
17. Ao longo desses dois exercícios tratou de proceder aos reinvestimentos que considerava elegíveis, para garantia da manutenção do benefício, sob pena de o mesmo caducar, visto que a sua atribuição tinha ficado naturalmente condicionada ao reinvestimento.
18. Contudo, também é sabido que ao longo do processo administrativo que deu lugar às correções em causa, contribuinte e Autoridade Tributária, discutiram a relevância fiscal de reinvestimentos efetuados nos exercícios de 2020 e 2021.
19. Ou seja, a Requerente pretendeu que a AT considerasse como elegíveis reinvestimentos por ela efetuados ao abrigo do CFI, utilizando para o efeito os valores por si investidos num período de 4 anos após a utilização do benefício.
20. E acresce que parte dos reinvestimentos que a Autoridade Tributária não considerou como elegíveis, foram efetuados nos últimos dois últimos anos do período que a Requerente dispunha para o efeito (€ 114.000,00).

21. É o que consta do RIT, que se transcreve:

“Assim, constata-se que o SP não comprovou, com documentação válida, designadamente por via de apresentação da fatura que suporta o registo do investimento em causa no período de 2021, que o mesmo se tratou de facto de investimento em ativo fixo tangível em curso e não mera fatura de financeiro conforme decorre das referências acima descritas. Não apresentou qualquer elemento que suporte sequer a entrega material de parte do investimento em 2021, o qual é sim dado como totalmente entregue em 2022 pela fatura final. Desta forma, não poderá o indicado investimento em 2021, ser considerado como aplicação relevante conforme decorre do n.º 2 do art.º 30.º do CFI (na redação para efeitos da DLRR de 2017, posteriormente alterada para o n.º 3 do art.º 30.º do CFI).

22. Razão pela qual:

“Assim, considerando que a listagem de investimentos efetuados no âmbito da DLRR de 2017 totalizou 504.693,03 € importa retirar os atrás indicados investimentos indevidamente considerados pelo SP e apurar o montante líquido do investimento efetuado ao abrigo do referido BF, e que para o efeito totaliza 275.295,83 (=504.693,03 € - 114.797,20 € - 114.600,00), ou seja, da dotação inicial do benefício fiscal no montante de 50.000,00 € apenas

são validados investimentos que permitem a utilização de apenas 27. 529,58 do montante de dotação.”

23. Consequentemente, continua o RIT:

“... verifica-se a não concretização parcial de investimento elegível nos termos do artigo 30º do CFI, findo o prazo de 4 anos para reinvestimento da DLRR de 2017, pelo que, deverá ser adicionado ao IRC de 2021 a parte correspondente do benefício usufruído em 2017, no montante de 22.470,42 (= 50.000,00 - € 27.529,58), acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, nos termos da alínea a do artigo 34 do CFI.”

24. Importa, agora, referir que ainda não tinha decorrido por completo o ano fiscal de 2017, quando, aprovado o Orçamento do Estado para 2018 pela Lei n.º 114/2017 de 29 de dezembro, o seu art.º 284º. procedeu à alteração do normativo aplicável relativamente aos prazos de reinvestimento, tendo passado a consagrar o seguinte:

*“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 três anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.**” (negrito nosso)*

25. Ou seja, numa primeira interpretação neste normativo, poderíamos concluir que da sua aplicação ao caso concreto resultaria que a Requerente teria passado a dispor de mais 1 ano para concretizar o reinvestimento.

26. Assim sendo, tendo aplicado o benefício no exercício de 2017, as aplicações relevantes poderiam estender-se para lá dos exercícios de 2018/19, prolongando-se até 31 de dezembro de 2020.

27. E o que é facto é que a Requerente, na sua disputa com a Autoridade Tributária, manifestou expressamente a sua intenção de beneficiar deste prolongamento do prazo, já que não se limitou a defender a elegibilidade dos investimentos necessários à manutenção do benefício concretizados durante os exercícios de 2018 e 2019, mas defendeu esse seu direito relativamente a investimentos que diziam respeito aos dois anos seguintes (2020 e 2021).

28. Contudo, ainda estávamos no início do exercício de 2020, quando esta mesma lei é novamente alterada, prolongando ainda por mais 1 ano o período durante o qual as empresas poderiam proceder aos investimentos a que estavam vinculados.

29. É a seguinte a nova redação da lei:

“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 quatro anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.

30. Ou seja, numa idêntica interpretação neste normativo como acima estabelecida, poderíamos concluir que da sua aplicação ao caso concreto resultaria que a Requerente teria passado a dispor de ainda mais 1 ano para concretizar o reinvestimento.
31. Ou seja, tendo aplicado o benefício no exercício de 2017, as aplicações relevantes poderiam estender-se para lá dos exercícios de 2018/19/20, prolongando-se até 31 de dezembro de 2021.
32. Direito esse que, como se referiu, a Requerente pretendeu fazer valer, pois pretendeu beneficiar deste prolongamento do prazo.
33. Diferente seria se tivesse invocado, o que não fez e não corresponde assim à realidade dos factos, que tivesse efetuado a totalidade dos investimentos necessários à manutenção do benefício durante os exercícios de 2018 e 2019.
34. No entanto, esta nova alteração legislativa traz em si uma novidade e que consiste no facto do legislador ter esclarecido que estas alterações de prazos, “... são aplicáveis aos prazos em curso no primeiro dia do período de tributação relativa a 2020.”
35. Ou seja, o legislador cuidou de consagrar um regime específico de aplicação do novo prazo aos prazos já em curso, contrariamente ao que tinha feito aquando da anterior alteração deste mesmo regime.
36. Note-se, que quando o prazo de investimento em causa, sempre reportado ao n.º 1 do art.º 29º. do CFI, tinha passado a consagrar um período de 3 anos, o legislador nada definiu a título de norma transitória no que diz respeito à ampliação dos prazos em curso.
37. É aqui que se encontra a divergência de interpretação entre a AT e a Requerente.
38. Enquanto que a Autoridade Tributária entende que a Requerente foi sucessivamente beneficiando do regime de prorrogação e prolongamento do prazo em causa, o que permitiria ainda ter efetuado aplicações consideradas relevantes até final do exercício de 2021, por seu turno,
39. A Requerente entende que período de que dispunha para concretizar as aplicações relevantes teria terminado entre 31 de dezembro de 2019, por entender que o prazo de 3 anos não lhe era aplicável, na ausência de norma transitória e
40. Por maioria de razão, apesar da existência de norma transitória, o prazo de 4 anos nunca lhe seria aplicável, porque a sua relevância estaria limitada aos prazos em curso no primeiro dia do período de tributação relativo a 2020, o que – na sua opinião - não era o caso.

41. Contudo, como se referiu, este argumento é contraditório com o facto de se ter constatado que a Requerente aproveitou, tanto do prazo de 3 anos, como do prazo de 4 anos, para concretizar os reinvestimentos que entendia como necessários para a manutenção do benefício em causa.

42. Por seu turno, a Autoridade Tributária contrapõe invocando que a ausência de regime transitório não invalida que nos termos do artigo 297.º n.º 2 do Código Civil, se considere que o prazo de 2 anos que a Requerente inicialmente dispunha para o efeito foi, num primeiro momento prorrogado para 3 anos e num segundo momento, já perante a fixação do regime transitório, o prazo fosse alargado para 4 anos.

43. Ora o Tribunal entende que neste particular assiste razão à entidade Requerida.

44. Para que o prolongamento do prazo de 2 para 3 anos lhe pudesse ser aplicado, não se revelava necessário a fixação pelo legislador de um regime transitório, sendo que o mesmo resulta diretamente da lei, ou seja, do mecanismo previsto no n.º 2 do art.º 297.º do Código Civil, que dispõe que:

“A lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial”

45. Desse modo, a disposição que prevê um regime transitório na passagem do prazo de 3 para 4 anos apenas vem melhor esclarecer, para que dúvidas não restem, que à passagem do prazo de 2 para 3 anos, deve ser aplicada a mesma regra.

46. Ou seja, poderíamos dizer que a lei nova não inova, mas apenas clarifica.

47. E, note-se, que não estão em causa no presente processo apenas os reinvestimentos efetuados pela Requerente nos exercícios de 2018 e 2019, mas também os efetuados nos exercícios de 2020 e 2021.

48. Se a Autoridade Tributária entende terem ocorrido, nos anos em causa em que foram efetuados, investimentos, que, por qualquer motivo, não devam ser considerados elegíveis para o efeito e como tal provoca correções à declaração fiscal, deve fazê-lo relativamente à última declaração entregue onde foram referenciados reinvestimentos que tinham por propósito dar por verificadas as condições para a atribuição do benefício fiscal em causa (Vd. n.º 2 do art.º 30.º do CFI).

49. E esse exercício é o de 2021 e não o de 2019, como pretende a Requerente.

50. Sendo o exercício relevante para efeito, o exercício findo em 31 de dezembro de 2021, dispondo o Estado de 4 anos para proceder à liquidação adicional de qualquer imposto relativamente a este exercício, poderia fazê-lo até 31/12/2024.

51. Ou seja, é evidente que uma liquidação adicional do imposto referente ao exercício de 2021 pode ser efetuada dentro do prazo disponível para efeito, no que ao IRC diz respeito, se esgota em 31/12/2024, muito antes da data em que a liquidação em causa foi efetuada (agosto de 2024).

52. Se fosse o exercício de 2019, aquele relativamente ao qual a Autoridade Tributária tinha legitimidade para proceder à correção em causa, já assim não seria.
53. Os prazos em causa foram estabelecidos em benefício das empresas, que assim ficaram com mais tempo para concretizarem os respetivos investimentos, sem porem em causa o benefício de que tinham usufruído.
54. Não pode a Requerente defender a elegibilidade dos investimentos por si feitos no exercício de 2021 e depois, para efeitos da contagem do prazo de caducidade, vir invocar que a AT apenas poderia ter feito as suas correções relativas ao exercício de 2019, por ser esse o prazo de reinvestimento previsto aquando da utilização do benefício (2017).
55. Razão pela qual, e com este argumento, a pretensão da entidade Requerente não pode proceder, devendo manter-se na ordem jurídica os atos tributários que se pretendia pôr em causa.
56. Contudo, como se referiu, a Requerente invoca ainda, uma segunda base de argumentação, tendo em vista a obtenção dos mesmos objetivos.
57. Efetivamente, como resposta à primeira questão relacionada com a caducidade do ato tributário, foi no sentido de que não se verificaram os pressupostos legais que determinem a anulação da liquidação, importa, agora, apurar se o ato tributário em causa está devidamente fundamentado.
58. Assim, a Requerente invoca ainda a violação por parte da AT do seu dever de fundamentação, porquanto:
- “... o RIT não contém os elementos mínimos que permitam à Requerente alcançar e perceber as razões subjacentes à emissão da aludida liquidação, na parte que aqui se contesta, porquanto a AT não alegou os fundamentos de direito de forma perceptível, clara e congruente para a Requerente, devendo, com efeito, entender-se que a AT não cumpriu o seu dever de fundamentação relativamente ao ato tributário de liquidação adicional de IRC.”*
59. Respalda a o seu entendimento em torno do disposto no artigo 268º. nº. 3 da Constituição da República Portuguesa, quando o mesmo estabelece que «os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.»
60. Faz, igualmente, a Requerente uso do disposto no art.º 77 da LGT, bem como para diversas doutrina e jurisprudência emitida sobre esta problemática.
61. E refere que esta exigência da fundamentação dos atos administrativos em matéria tributária, visa “primacialmente” permitir aos interessados os conhecimentos das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.

62. Defende, ainda que, “...perante um ato tributário concreto a fundamentação exigível é aquela que se revele necessária, suficiente e adequada para um contribuinte normal, com um conhecimento comum e normalmente diligente, compreender o percurso lógico-jurídico trilhado pela AT para chegar a tal decisão.”

63. Ora, no caso concreto, a Requerente entende que a Autoridade Tributária procedeu a uma fundamentação sumária, sem qualquer referência às disposições legais aplicáveis ao caso concreto.

64. Mas refere de seguida que compreende perfeitamente a ausência daquela fundamentação legal porque, diz “... na realidade, a mesma não existe...”

65. Ou seja, parece que dá por inexistente a fundamentação que considera insuficiente.

66. Apesar dessa ausência, devidamente assinalada pela Requerente, a mesma refere que “...não entende o percurso lógico-jurídico trilhado pela AT para chegar à conclusão das correções concretizadas no RIT.”, acrescentando ser a mesma confusa e de difícil alcance, não fazendo qualquer consideração a respeito do prazo de caducidade do direito de proceder à liquidação adicional relativamente à DLRR de 2017, para concluir que:

“...o RIT não contém os elementos mínimos que permitam à Requerente alcançar e perceber as razões subjacentes à emissão da aludida liquidação, na parte que aqui se contesta, porquanto a AT não alegou os fundamentos de direito de forma perceptível, clara e congruente para a Requerente, devendo, com efeito, entender-se que a AT não cumpriu o seu dever de fundamentação relativamente ao ato tributário de liquidação adicional de IRC”.

67. O que conduz, no entendimento da Requerente a que “...deve, assim, a liquidação adicional de IRC, objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, ser julgada ilegal, por enfermar de vícios determinativos da sua ilegalidade, devendo ser determinada a consequente anulação, nos termos do artigo 163.º do CPA, tudo com as demais legais consequências.”

68. Por seu turno, a Autoridade Tributária defende a boa fundamentação do ato tributário em causa, anotando que a posição assumida pela Requerente nesta matéria, “... é contraditória com o restante discurso argumentativo da requerente nos outros segmentos da sua petição”.

69. Concretizando:

“Com efeito, nos parágrafos 10.º a 29.º do ppa, a Requerente enquadra os factos relativos aos investimentos realizados e às correções promovidas pela AT, referindo-se à legitimidade do seu investimento realizado em 2021, não sendo de somenos importância o facto de a Requerente ter entregue aos SIT, em sede de procedimento inspetivo, uma lista de investimentos efetuados em 2020 e 2021, no âmbito da DLRR de 2017 (vd. Anexo 2 junto ao RIT)”

70. E continua a Requerida na sua Resposta:

“Contudo, no ppa contradiz-se de forma ostensiva, alegando que o reinvestimento só deveria ser efetuado nos períodos de 2018 e 2019.”

71. Relativamente à invocação que o RIT nada refere quanto ao prazo de caducidade, a Requerida argumenta que essa questão nunca foi levantada na fase administrativa do processo, dado que foi a própria Requerente que declarou a existência de investimentos nos exercícios de 2020 2021 no âmbito da DLRR de 2017.

72. Quanto a esta matéria a Requerida entende que a fundamentação que consta do RIT é suficientemente clara e permitiu à Requerente ficar na posse de todos os elementos de facto e de direito conduziram à decisão.

73. Para acrescentar:

“Na verdade, a AT expôs as razões de facto e de direito que estão na base da decisão de um modo tal que as mesmas se revelam apreensíveis para o seu destinatário e, dessa forma, cumpriu aquele dever de fundamentação, ou seja, pode dizer-se que a contribuinte ficou em perfeitas condições de apreender o itinerário cognoscitivo que esteve na origem da prática dos atos de liquidação contestados, o que bem se vê, aliás, pelo teor do pedido arbitral que deduziu.”

74. E, na sua Resposta, a Requerida recorda o teor do RIT quanto à fundamentação da sua decisão:

“Concretamente, pela leitura do ponto “V.1.2.1. Benefício fiscal com origem na DLRR de 2017 a repor em 2021 por falta de concretização em aplicações relevantes válidas” do RIT, constata-se que a correção em apreço, decorre da desconsideração do investimento efetuado e indicado pela Requerente para efeitos de DLRR, por não poder ser considerado como aplicação relevante, desconsideração esta que não foi contestada pela requerente, [nomeadamente a verba no montante de 114.797,20 €, por se tratar de investimentos em ativos intangíveis adquiridos em 2018 e 2019, os quais não estavam previstos no artigo 30.º do CFI na redação ao tempo dos factos e o montante de 114.600,00 € relativo a investimento em ativo fixo tangível em curso efetuado em 2021 por não poder ser considerado como aplicação relevante, porquanto se trata de mero adiantamento para aquisição de ativos e não de efetivo investimento, conforme decorre do n.º 2 do artigo 30.º do CFI (na redação para efeitos da DLRR de 2017, posteriormente alterada para o n.º 3 do artigo 30.º do CFI)] e constatação que, findo o prazo previsto para a concretização do investimento nos termos exigidos pelo benefício fiscal DLRR, verificaram os SIT que a Requerente apenas concretizou parcialmente o investimento em aplicações relevantes.”

75. A Requerida termina referindo que nunca a Requerente ao longo do processo administrativo em que participou invocou qualquer questão relacionada com a caducidade, tanto mais que defendeu como elegíveis os investimentos por si efetuados até 31 de dezembro de 2021.

76. Ora, o Tribunal entende que também quanto a este aspeto assiste razão à Requerente.
77. Efetivamente, temos que admitir que o ato tributário em causa está devidamente fundamentado.
78. E isto pelo menos de acordo com os requisitos mínimos indispensáveis que têm sido apontados pela doutrina e pela jurisprudência reinante, aliás reconhecida uniformemente por ambas as partes.
79. Não restam dúvidas que a Requerente bem entendeu o percurso que levou a Autoridade Tributária a proceder à liquidação aqui em causa, bem como quais as normas jurídicas aplicadas.
80. Ela utilizou um benefício fiscal no exercício de 2017, dispondo inicialmente de um prazo de 2 anos para proceder a reinvestimentos elegíveis, prazo esse foi alterado para 3 anos e posteriormente para 4.
81. Refira-se também que a Requerente discutiu com a Autoridade Tributária a elegibilidade dos investimentos feitos nos exercícios de 2020 e 2021, de molde a poder atingir o valor no mínimo indispensável para não pôr em causa o benefício que tinha usufruído no exercício 2017.
82. Correspondendo a dedução à coleta do IRC a 10% do valor dos investimentos relevantes, e tendo a Requerente deduzido à coleta do IRC do exercício de 2017 € 50.000,00, necessário se tornava dar por bons, no mínimo € 500.000,00 de investimento relevantes e elegíveis para os fins em causa.
83. E isso o RIT não deu como provado, e pelas razões que dele constam e aqui já devidamente assinaladas.
84. Contudo, como ela própria assumiu, a Requerente não questiona a não aceitação por parte da Autoridade Tributária dos investimentos por si realizáveis no contexto do regime de DLRR, antes tendo apresentado novos argumentos, em sede de PPA, que se prendem apenas com a caducidade do direito à liquidação do imposto.
85. Aspeto relativamente ao qual concluímos não assistir razão à Requerente.
86. Somando a isso o facto de atendermos que o ato em causa está devidamente fundamentado nos termos e de acordo com as disposições legais aplicáveis, improcede igualmente a pretensão da Requerente quanto a este vício assim invocado, razão pela qual deve ser mantido o ato tributário em causa na sua plenitude.
87. Prejudicado fica, assim, a análise do pedido de juros indemnizatórios cujo pagamento a Requerente solicita.

VI - DECISÃO

Termos em que se decide, do seguinte modo:

- A.** Face ao exposto, julga-se totalmente improcedente o pedido formulado pela Requerente no sentido de ser declarada a ilegalidade da liquidação de IRC impugnadas no

montante de imposto de € 22.470,42, acrescido de juros compensatórios no montante de € 16.668,13, tudo num total de € 39.138,55 (trinta e nove mil cento e trinta e oito euros e cinquenta e cinco cêntimos), relativamente ao exercício de 2021, cuja liquidação se deve manter na ordem jurídica.

B. Prejudicado fica o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

VII - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 39.138,55 (trinta e nove mil cento e trinta e oito euros e cinquenta e cinco cêntimos), nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII - CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros).

Notifique-se.

Lisboa, 18 de agosto de 2025

O Árbitro

(Jorge Carita)