CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 970/2023-T

Tema: IRC – RFAI. DLRR.

SUMÁRIO:

I. O RFAI, previsto no artigo 22.º e seguintes do CFI, tem por objetivo a promoção e desenvolvimento de uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem e criem postos de trabalhos (artigo 22.º n.º 4 f), e aumentem a capacidade produtiva.

II. O DLRR, previsto no nos artigo 27.º e seguintes do CFI, (em vigor em 2020), visa promover e 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.

III. O incumprimento ou não preenchimento das regras de atribuição destes Benefícios, resulta na sua não atribuição. Cabe ao sujeito passivo nos termos do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal.

IV. Um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de investimento novo e adicional que seja, simultaneamente incremental em relação ao investimento já existente, em termos de capacidade instalada, não integra o conceito de investimento inicial. As aquisições de ativos isolados e as reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem "ativos adquiridos em estado de novo" não cumprem com os requisitos de acesso ao RFAI e à DLRR.

V. A força probatória das informações oficiais da AT encontra-se especialmente regulada pelo artigo 76.º, n.º 1 da LGT, em termos em tudo idênticos aos previstos para os documentos autênticos, pelo que as informações prestadas pela inspeção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia e Dr. Ricardo Marques Candeias (Adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20-02-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., Lda., com o NIF ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ..., ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º10/2011 de 20 de janeiro, na redação que lhe foi dada pela Lei 6-B/2012 de 31/12, requereu a constituição de Tribunal Arbitral coletivo, com vista à pronúncia arbitral de declaração de anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., do Exmo. Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo de subdelegação de competências e, consequentemente à declaração de anulação da liquidação de IRC e JC, do exercício de 2020, n.º 2023..., e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2023 ..., pela qual foi apurado o montante a pagar de €125.456,85, efetuada pela Exma. Diretora Geral da ATA / Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Alcobaça

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, (AT).**

1.1. Do Pedido:

A Requerente peticiona a final:

"Termos em que, ao abrigo da alínea a) do n º 1 do artigo 10° do Decreto-lei 10/2011 de 20 de janeiro, na redação que lhe foi dada pela Lei 66-B/2012 de 31/12, se formula pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, com vista à pronúncia arbitral de declaração de anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa e consequente declaração de anulação da liquidação de IRC e JC do exercício de 2020, na parte em que não aceitou as deduções dos benefícios fiscais RFAI e DLRR. Deve, ainda, ser reconhecido o direito da Requerente a juros indemnizatórios a calcular à taxa legal desde a data de pagamento indevido até efetiva e integral restituição".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

1.2. Tramitação processual

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi enviado no dia 14-12-2023, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

Em 20-12-2023 a AT nomeou os juristas cuja comunicação foi efetuada em 23-01-2024.

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

Em 02-02-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 20-02-2024.

A Autoridade Tributária e Aduaneira em 08-04-2024 apresentou Resposta.

Por despacho de 13-04-2024 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, com possibilidade de as Requerentes apresentarem alegações escritas e pronunciar-se sobre a exceção deduzida.

A AT juntou o PA em 07-05-2024 e em 08-05-2024 apresentou alegações.

2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe no artigo 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos n.º 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a) A Requerente é uma sociedade comercial com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ...; (facto não contravertido).

b) A Requerente está registada pelo exercício das atividades:

CAE Principal - 23413 - Fabr. artigos ornamentação faiança, porcelana e grés fino

CAE Secundário:

– 47592 – Com ret louças, cutel. out. art. sim. p/ uso dom. est. Esp. CAE Secundário

– 47910 - Comércio a retalho por correspondência ou via internet; (cfr. pág. 321 do RIT)

c) A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção interna efetuada pelos SIT da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da ordem de serviço n.º Ol2022..., de âmbito parcial ao IRC e IVA, ao exercício de 2020, em conformidade com o Despacho de 2022-05-03, do DF, de Leiria.

d) Ao dar início à inspeção a AT enviou à Requerente em 2022-06-23, através do ViaCTT, um pedido de elementos a solicitar informação/elementos e documentos comprovativos, designadamente o SAFT, a ata de aprovação de contas, relatório de gestão e certificação legal de contas, demonstração dos valores inscritos no Q07 da declaração de rendimentos modelo 22 e do cálculo de tributação autónoma, mapas de depreciações e amortizações e mapas de mais- valias, documentos de suporte aos registos contabísticos efetuados nas contas 55, 56, 6887 e 6888 e ainda comprovantes dos benefícios fiscais relativos ao RFAI, SIFIDE e DLRR; (cfr. pág. 322 e 323 do RIT).

e) No RIT os SIT fazem constar:

Benefícios Fiscais – RFAI:

O sujeito passivo deduz à coleta de IRC do período de tributação de 2020, benefícios fiscais no montante de €373.435,63, dos quais €225.660,58 respeitam a RFAI (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento). Este valor corresponde a parte do saldo que transita em reporte dos períodos de tributação de 2017 e 2019.

A Requerente declara uma dotação do período de tributação de 2020, no montante de € 196.186,55 (quadro 074 do anexo D da declaração de rendimentos modelo 22 do período de tributação de 2020); (cfr. pág. 330 do RIT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

QUADRO 6

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)

NIF da soc. Individual (RETGS)	Diploma			Período a que respeita o benefício		Saldo caducado		Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período		Dedução do período		Saldo que transita para período seguinte	
	0	01	742	02	2020	03	,00 €	713	,00 €	714	196.186,55 €	715	,00 €	716	196.186,55 €
	0	01	742	02	2019	03	,00 €	713	172.925,87 €	714	,00 €	715	38.942,76 €	716	133.983,11 €
	0	01	742	02	2018	03	,00 €	713	628.668,10 €	714	,00 €	715	,00 €	716	628.668,10 €
	0	01	742	02	2017	03	,00 €	713	540.240,48 €	714	,00 €	715	186.717,82 €	716	353.522,66 €
	0	01	742	02	2016	03	,00 €	713	218.072,20 €	714	,00 €	715	,00 €	716	218.072,20 €
	0	01	742	02	2015	03	,00 €	713	132.848,30 €	714	,00 €	715	,00 €	716	132.848,30 €
		01	*742*	02	*SUBTOTAL*	03	*,00 €*	713	*1.692.754,95 €*	714	*196.186,55 €*	715	*225.660,58 €*	716	*1.663.280,92 €*
					TOTAL	03	,00 €	713	1.692.754,95 €	714	196.186,55 €	715	225.660,58 €	716	1.663.280,92 €

f) Os SIT no RIT afirmam: *"Investimentos efetuados em 2020 - Para efeitos do disposto na portaria 297/2015, de 21/09, o sujeito passivo enquadra o investimento como aumento da capacidade produtiva; (cfr. pág. 337 do RIT).*

O sujeito passivo apresentou os extratos conta corrente de ativos fixos tangíveis de 2020 (contas 432, 433 e 434), onde estão contabilizados investimentos num total de €784.746,18 que justificam a dotação de RFAI deste ano no montante de €196.186,55. Apresentou ainda as faturas dos fornecedores relativos aos investimentos relevantes, cujo resumo consta do quadro em anexo 6.

Destes investimentos, alguns não reúnem os requisitos exigidos para poderem beneficiar do RFAI, os quais se indicam no quadro seguinte.

Destes investimentos, alguns não reúnem os requisitos exigidos para poderem beneficiar do RFAI, os quais se indicam no quadro seguinte:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

QUADRO 11

N.º ordem	Fornecedor	Data	Valor	Descrição	Motivo exclusão
8	B... , Lda	11-09-2020	12.000,00	Trabalhos extra na remodelação cobertura	A
13	B... , Lda	10-12-2020	17.700,00	Trabalhos remodelação cobertura Auto medição 3	A
14	M... , S.A.	30-11-2020	3.650,00	Fabrico e montagem cabines fornos (1.100,00); fabrico e montagem pilar e estrutura para robot vidragem (190,00); Fabrico e montagem porta zona "loja online" (290,00); fabrico e montagem estrutura proteção "hall entrada" unidade 1 (1.150,00); fabrico e montagem 2 divisórias "show room" (920,00)	D
15	B... Lda	09-12-2020	23.600,00	Trabalhos remodelação cobertura Auto medição 2	A

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

N.º ordem	Fornecedor	Data	Valor	Descrição	Motivo exclusão
16	B... Lda	13-11-2020	17.700,00	Trabalhos remodelação cobertura Auto medição 1	A
19	M... , S.A.	11-03-2020	9.250,00	Fabrico e aplicação escada patamar e corrimão (6.950,00); fabrico e aplicação guarda corpos da área social (2.300,00)	B
20	Q... Lda	20-03-2020	2.824,81	Deslocar quadro Q.G.D. no PT1, colocar redes proteção e preparação para nova ligação	A
29	Q... Lda	04-12-2020	3.287,49	Instalação novo quadro distribuição com circuitos para iluminação e tomadas na loja online	D
31	Q... Lda	09-12-2020	6.682,28	Instalação elétrica e iluminação e tomadas no novo armazém online	D
33	M... , S.A.	14-01-2020	25.000,00	100 carros para transporte loiça	C
37	M... S.A.	06-03-2020	10.000,00	40 carros para transporte loiça	C
39	M... S.A.	29-04-2020	6.000,00	Contentor basculante para transporte de resíduos	C
40	M... S.A.	05-06-2020	12.500,00	50 carros para transporte de loiça	C
42	K... z, Lda	22-06-2020	3.300,00	Polidor fretes	C
43	M... , S.A.	29-06-2020	12.750,00	51 carros para transporte loiça	C
45	N... s, Lda	28-09-2020	1.020,00	4 Porta paletes	C
46	O... Unip, Lda	09-11-2020	6.155,25	Estante armazém (5.900,00), porta cargas (69,75), distribuidor manual de etiquetas (68,25), miniescadote (74,50), distribuidor manual etiquetas (42,75)	C
50	N... , Lda	21-10-2020	1.854,25	3 porta paletes (510,00 + 510,00 + 1.344,25)	C
55	K... , Lda	21-10-2020	8.611,00	Desmontagem e instalação unidade aspiração existente	A
58	P... S.A.	20-05-2020	1.300,00	1 Porta paletes	C

g) *Motivo de exclusão A) – investimentos não enquadráveis na definição de investimento inicial*

N.os de ordem 8, 13, 15 e 16, num total de €71.000,00, têm por base faturas emitidas pelo fornecedor B..., Lda relativas a remodelação da cobertura (anexo 7). Repare-se que a descrição dos serviços prestados indicada nestas faturas refere expressamente "remodelação da vossa cobertura" (sublinhado nosso), não aludindo à nave de produção e indicando que se trata de substituição/remodelação de cobertura existente. Ao invés, nas faturas de suporte aos n.os de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ordem 2 e 7 (do mesmo fornecedor B..., Lda), a descrição indicada é "Fornecimento e montagem da cobertura da nave de produção". Significa que o descritivo das faturas deste fornecedor evidencia e distingue os trabalhos de remodelação dos trabalhos iniciais de fornecimento e montagem.

N.º de ordem 20 no valor de €2.824,81 respeita a trabalho de "deslocar quadro Q.G.D. no PT1, colocar redes de proteção e preparação para nova ligação (anexo 7).

N.os de ordem 55, no valor de € 8.611,00, respeita a desmontagem e instalação de unidade de aspiração existente (anexo 7)."

h) Os SIT fazem constar do RIT (pág. 339 e ss) que: *"as situações descritas não respeitam a investimento inicial conforme preconizado no artigo 2.º, n.º 2, d) da Portaria 297/2015, consistindo em investimento de remodelação/alteração/deslocação de estruturas/equipamentos existentes e, por isso, estes investimentos não são elegíveis para o RFAI".*

Nº de ordem 19 no valor de €2.300,00 (total da fatura €9.250,00 – anexo 8) respeita a fabrico e aplicação de guarda corpos na área social. Ora, o investimento em equipamentos sociais encontra-se excluído do RFAI nos termos do artigo 22.º, n.º 2, a), v) do CFI.

Motivo de exclusão C) – investimento em equipamento de substituição

*N.os de ordem 33, 37, 40 e 43 no valor global de €60.250,00 respeitam à aquisição de 241 carros de transporte de loiça (anexo 9), a €250,00 cada um. Ora, o sujeito passivo procedeu ao abate, em 2020, de diversos bens do ativo fixo tangível onde se incluem 30 carros de transporte (ficha 452 – anexo 3). Significa que a aquisição de 30 carros de transporte, no valor de €7.500,00 (€250,00 * 30) visa a substituição dos abatidos.*

Aliás, conforme se verifica pela consulta ao mapa de depreciações, é frequente a compra de carros de transporte de loiça, consistindo, estes bens, em investimento corrente.

N.º de ordem 39, no valor de €6.000,00 respeita à aquisição de contentor basculante para transporte resíduos (anexo 9). O abate de bens do ativo fixo tangível feito pelo sujeito passivo em 2020 inclui um contentor basculante e um contentor lixo basculante (fichas n.os 267 e 408 – anexo 3), o que indica que a aquisição deste equipamento visa a substituição de bens abatidos, não sendo investimento inicial de aumento da capacidade instalada.

N.º de ordem 42, no valor de €3.300,00 respeita a aquisição de polidor de fretes (anexo 9). O abate de bens do ativo fixo tangível feito pelo sujeito passivo em 2020 inclui máquinas limpa fretes (fichas

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

n.os 291, 317 e 370 – anexo 3) o que indica que a aquisição deste equipamento visa a substituição dos bens abatidos.

N.os de ordem 45, 50 e 58, no valor de €4.174,25 respeitam à aquisição de 8 porta paletes (anexo 9). O abate de bens do ativo fixo tangível efetuado pelo sujeito passivo em 2020 inclui porta paletes (fichas 49, 123, 246, 386, 409, 561, 583 – anexo 3), o que significa que a aquisição destes porta paletes visa a substituição dos abatidos.

N.º de ordem 46 no valor de €6.155,25 inclui a aquisição, entre outros bens, de estante de armazém no montante de €5.900,00 (anexo 9), que entendemos pretenderem substituir os bens abatidos em 2020 (fichas 221 e 537 da listagem de bens abatidos – anexo 3).

Sendo investimento de substituição, não se pode afirmar tratar-se de investimento inicial, e, por isso, não tem enquadramento na alínea d) do nºo 2 do artigo 2.º da portaria 297/2015. Repare-se que um investimento inicial de aumento da capacidade instalada, não se pode consubstanciar em investimentos de substituição, pois não aumentam a capacidade, apenas repõem. De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 22.º do CFI, "Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis...", ou seja, apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em "adições", excluindo, portanto, os investimentos de substituição.

Motivo de exclusão D) – atividade não elegível

N.º de ordem 14 inclui fabrico e montagem para zona "loja online" no valor de €290,00 e os n.os de ordem 29 e 31 respeitam à instalação elétrica da loja e armazém online no valor de €9.969,77 (anexo 10), investimentos relacionados com o exercício da atividade secundária de comércio a retalho via internet, CAE 47910, que está excluída dos setores de atividade elegíveis para o benefício fiscal do RFAI por não se encontrar definida no artigo 2.º da Portaria 282/2014, que se aplica ao RFAI por força do disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CFI.

*Em face do descrito, verifica-se que, dos investimentos indicados pelo sujeito passivo como relevantes para o RFAI, o montante de €121.869,83 não reúne os requisitos exigidos para serem elegíveis por infração ao artigo 22.º, n.os 1 e 2, a), v), e 5 do CFI, ao artigo 2.º, n.º 2, d) da Portaria 297/2015 e ao artigo 2.º da Portaria 282/2014. Este investimento corresponde a uma correção da dotação de RFAI de 2020 no montante de €30.467,46 (€121.869,83 * 25%).*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

c) Benefícios fiscais - DLRR

(Ver ponto X. - Direito de audição)

RELATÓRIO DE INSPEÇÃO OI2022...

Podem beneficiar desta dedução os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que cumulativamente:

Sejam micro, pequenas ou médias empresas (a A... é média empresa),

Disponham de contabilidade regularmente organizada,

Não tenham o lucro tributável determinado por métodos indiretos e

Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.

Estas entidades podem deduzir até 10% dos lucros retidos, e até à concorrência de 25% da coleta de IRC, que sejam reinvestidos em aplicações relevantes, no prazo de 4 anos contados a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos - redação dada pela Lei 2/2020, de 31/03, aplicável à DLRR deduzida à coleta dos períodos de tributação de 2017 e seguintes, terminando em 2019 o prazo de reinvestimento da DLRR deduzida em 2016. Ou seja, o período de tributação de 2020 (em análise) não constitui prazo limite de investimento de qualquer DLRR.

Ainda assim, importa referir que, também no que respeita à DLRR as aplicações relevantes têm que cumprir com o disposto na Portaria 297/2015, de 21/09, concretamente o disposto no artigo 2.º, n.º 2, d) por remissão do artigo 11.º, ambos da Portaria referida. Assim, os investimentos acima referidos para efeitos do RFAI que não estão em conformidade com este normativo, também não são elegíveis para o beneficio da DLRR.

A não concretização da totalidade do investimento implica a devolução do montante do 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 quarto período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, conforme estipulado no artigo 34º, a) do CFI.

Os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder à constituição, no balanço, de uma reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos, que não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição, nos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

termos do n.º 2 do art.º 32.º do CFI, referindo o artigo 34.º, d) do CFI que o incumprimento desta disposição implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, correspondente à parte da

reserva que seja utilizada para distribuição aos sócios, acrescidos dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.

A taxa de juros compensatórios é equivalente à taxa de juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil (n.º 10 do artigo 35.º da LGT). Esta taxa está fixada em 4% ao ano conforme estabelecido na Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

Referir, por fim, que a DLRR é cumulável com o RFAI desde que, e na medida em que, não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos nos n.os 5 e 6 do artigo 23.º e do artigo 43.º do CFI (artigo 24.º, nº 2 do CFI).

c.1) Incumprimento de manutenção do requisito da reserva especial

O sujeito passivo utilizou, nos períodos de tributação de 2014 a 2019, o benefício fiscal de Dedução de Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), e para o efeito, contabilizou a reserva especial indicada no quadro seguinte, tal como preconizado no artigo 32.º do CFI.

QUADRO 12

Período de tributação	DLRR	reserva especial contabilizada
2014	11.481,34	114.813,40
2015 a)	6.165,04	61.650,40
2016	25.851,36	258.513,60
2017	43.473,26	434.732,60
2018	65.128,26	651.282,60
2019 b)	83.969,78	840.000,00
Total	**236.069,04**	**c) 2.360.992,60**

a) Em ação inspetiva anterior a DLRR foi corrigida para €5.763,51.

b) De acordo com o artigo 32.º do CFI, a reserva especial obrigatória para a DLRR de 2019 é de €839.697,80.

a)+b) Daqui resulta €4.317,50 (€4.015,30+€302,20) de saldo da reserva de DLRR que não correspondeu a benefício fiscal.

c) Saldo final de 2020 da conta 5522 – Reserva Especial DLRR: €2.360.992,73

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Em 2020, foi celebrado um Acordo de Desinvestimento (anexo 11) entre os sócios da A..., a saber:
C..., NIF...,
D..., NIF ... e
Fundo L... FCR, NIF ... e a própria empresa, onde acordam "os termos e condições ao abrigo das quais os Promotores e a Sociedade se obrigam a assegurar ao Fundo o seu desinvestimento na Sociedade, por intermédio (i) da amortização parcial e progressiva da Quota pela Sociedade nas respetivas Datas de Redução de Participação Social pelo valor das contrapartidas, e (ii) do reembolso e/ou aquisição dos Créditos pela Sociedade e/ou pelos Promotores na Data de Reembolso" (ponto 2.1 do Acordo de Desinvestimento).
Serviços de Inspeção Tributária
Com interesse para o caso em apreço, evidencia-se alguns excertos do contrato:

QUADRO 13

3. Redução de Participação Social

3.1. As Partes acordam em deliberar e executar amortizações parciais e progressivas da Quota, até que o Fundo deixe de deter qualquer participação social na Sociedade, nas proporções e datas seguidamente indicadas ("**Datas de Redução de Participação Social**"):

i. Na presente data, as Partes procedem à amortização de aproximadamente 44% da Quota, correspondente a uma amortização do valor nominal da Quota no montante de EUR 20.539,44 (vinte mil, quinhentos e trinta e nove euros e quarenta e quatro cêntimos). Após a amortização referida nesta alínea, o Fundo ficará a deter uma participação social no valor nominal de EUR 26.464,56 (vinte e seis mil, quatrocentos e sessenta e quatro euros, e cinquenta e seis cêntimos), correspondente a aproximadamente 56% da Quota;

ii. Em 31 de dezembro de 2021, as Partes procedem à amortização de aproximadamente 19% da Quota, no valor nominal de EUR 8.821,52 (oito mil, oitocentos e vinte e um euros e cinquenta e dois cêntimos). Após a amortização referida nesta alínea, o Fundo ficará a deter uma participação social no valor nominal de EUR 17.643,04 (dezassete mil, seiscentos e quarenta e três euros e quatro cêntimos), correspondente a aproximadamente 38% da Quota;

iii. Em 31 de dezembro de 2022, as Partes procedem à amortização de aproximadamente 19% da Quota, no valor nominal de EUR 8.821,52 (oito mil, oitocentos e vinte e um

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

euros e cinquenta e dois cêntimos). Após a amortização referida nesta alínea, o Fundo ficará a deter uma participação social no valor nominal de EUR 8.821,52 (oito mil, oitocentos e vinte e um euros e cinquenta e dois cêntimos), correspondente a aproximadamente 19% da Quota; e

iv. Em 31 de dezembro de 2023, as Partes procedem à amortização de aproximadamente 19% da Quota, no valor nominal de EUR 8.821,52 (oito mil, oitocentos e vinte e um euros e cinquenta e dois cêntimos). Após a amortização referida nesta alínea, o Fundo deixará de deter qualquer participação social na Sociedade.

3.2. Simultaneamente com as amortizações da Quota referidas na presente Cláusula será efetuado o pagamento de cada uma das Contrapartidas referidas na Cláusula 4.

(...)

4. Contrapartidas pela Redução de Participação Social

4.1. As Partes acordam que as contrapartidas a receber pelo Fundo por cada uma das amortizações parcelares da Quota realizadas em cada uma das Datas de Redução de Participação Social ("**Contrapartidas**"), nos termos da Cláusula 3.1, corresponderá à soma de:

i. Uma componente determinada em função da percentagem da Quota amortizada a cada momento, calculada com base numa valorização fixa da Sociedade, não revisível, acordada pelas Partes, de EUR 28.000.000,00 (vinte e oito milhões de euros), calculada nos termos da Cláusula Nona, número 2 do Acordo Parassocial, correspondente a x=(10 x EBITDA LTM – Dívida Financeira Líquida), onde o EBITDA LTM de referência considerado foi EUR 3,000,000.00 (três milhões de euros) e a Dívida Financeira Líquida de referência considerada foi EUR 2.000.000,00 (dois milhões). Para efeitos de clarificação, (a) o montante de EUR 28.000.000,00 (vinte e oito milhões de euros) não pode em qualquer caso ser alterado, independentemente dos valores de EBITDA LTM e Dívida Financeira Líquida que venham a ser apurados em relação à presente data; e (b) se o Acordo de Desinvestimento cessar, as Partes acordam que os valores de EBITDA LTM e Dívida Financeira Líquida se circunscrevem ao Acordo de Desinvestimento, não as vinculando para efeitos de Acordo Parassocial; e

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ii. Uma componente determinável anualmente, correspondente a 12% do resultado do valor apurado de EBITDA da Sociedade do exercício anterior deduzido do montante fixo e não revisível de EUR 700.000,00 (setecentos mil euros) ("**Componente Variável**"), nos termos da Cláusula 4.2. *infra*. A título meramente exemplificativo, caso a Sociedade, num determinado ano, apure um valor de EBITDA de EUR 3.000.000,00 (três milhões de euros), a percentagem de 12% será aplicável ao montante de EUR 2.300.000,00 (dois milhões e trezentos mil euros).

4.2. Nos termos da Cláusula 4.1, e para efeitos de clarificação, as Contrapartidas a receber pelo Fundo, por cada uma das amortizações previstas na Cláusula 3.1, em cada uma das Datas de Redução de Participação Social, são as seguintes:

i. Na presente data, o valor de EUR 3.911.600,00 (três milhões, novecentos e onze mil e seiscentos euros), sem acrescer qualquer Componente Variável;

ii. Em 31 de dezembro de 2021, o valor correspondente à soma de EUR 1.680.000,00 (um milhão e seiscentos e oitenta mil euros), e a Componente Variável;

iii. Em 31 de dezembro de 2022, o valor correspondente à soma de EUR 1.680.000,00 (um milhão e seiscentos e oitenta mil euros), e a Componente Variável; e

iv. Em 31 de dezembro de 2023, o valor correspondente à soma de EUR 1.680.000,00 (um milhão e seiscentos e oitenta mil euros), e a Componente Variável.

(...)

Ora, pela amortização da quota em 2020, o sujeito passivo teve já de desembolsar ao sócio a contrapartida prevista no contrato, no montante de €3.911.600,00, apurado de acordo com a valorização da sociedade acordada.

De forma a refletir os termos definidos no Acordo de Desinvestimento, em 2020, foram feitos os seguintes lançamentos contabilísticos:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Identificador:	2020-12-28 4 [redacted]
Diário:	4
Nº de arquivo:	[redacted]
Cliente:	
Fornecedor:	
Descrição:	Diversos

Linha	Descrição	Documento origem	Conta	Débito	Crédito
14424	Div nº ACORDO DESINVES...		513	20.539,44	0,00
14425	Div nº ACORDO DESINVES...		5521	1.898.215,24	0,00
14426	Div nº ACORDO DESINVES...		561	1.992.845,32	0,00
14427	Div nº ACORDO DESINVES...		622814	34,66	0,00
14428	Div nº ACORDO DESINVES...		12110	0,00	3.911.634,66

Após estes lançamentos, as contas de capital ficaram com os seguintes saldos (que se mantêm em 31/12/2020):

QUADRO 15

Conta	Movimento a débito	Movimento a crédito	Saldo	Tipo
513 – Capital FCR Fundo [redacted]	20.539,44	47.004,00	26.464,56	Credor
5521 – Reservas livres	1.898.215,24	1.898.215,24	0,00	
561 – Resultados transitados	1.992.845,32	0,00	1.992.845,30	Devedor

Conjugando a informação dos quadros anteriores, verifica-se que o sujeito passivo utilizou o montante total das reservas livres para pagamento ao sócio FCR e que o valor remanescente foi contabilizado na conta de resultados transitados que ficou com saldo devedor de igual montante, uma vez que esta conta apresentava saldo nulo.

Ora, a conta de resultados transitados só pode ser debitada por valores a entregar aos sócios, no limite e atendendo às restrições legais, até à exata medida do valor que tenha previamente acumulado a crédito, proveniente de resultados obtidos em anos anteriores e retidos na empresa para o efeito, pois a empresa não pode distribuir resultados transitados que não tem.

Nos termos do artigo 296.º do CSC, a reserva legal só pode ser utilizada: "a) Para cobrir a parte do prejuízo acusado no balanço do exercício que não possa ser coberto pela utilização de outras

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

reservas; b) Para cobrir a parte dos prejuízos transitados do exercício anterior que não possa ser coberto pelo lucro do exercício nem pela utilização de outras reservas; c) Para incorporação no capital".

Ficam sujeitas ao regime da reserva legal as reservas constituídas pelos prémios de emissão (artigo 295.º do CSC).

Resta, assim, ao sujeito passivo a distribuição ao sócio FCR das reservas especiais constituídas para que a empresa pudesse beneficiar da DLRR.

Significa que, embora o valor a pagar ao sócio FCR, na parte do montante de €1.992.845,32, tenha sido contabilizado na conta de resultados transitados, foram efetivamente diminuídas as reservas afetas à DLRR, única conta com valores disponíveis para o efeito nos termos do Código das Sociedades Comerciais.

Contudo, o sujeito passivo não pretendeu evidenciar o registo contabilístico correto, porquanto teria consequências fiscais. Ao utilizar a reserva especial da DLRR para distribuição aos sócios antes do final do quinto exercício posterior ao da sua constituição, o sujeito passivo incumpre com o disposto no n.º 2 do artigo 32.º do CFI.

Significa que o sujeito passivo tem que devolver o valor do imposto deduzido a título de DLRR nos períodos de tributação de 2016 (neste período de tributação parcialmente) a 2019 acrescidos de juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, conforme determina a alínea d) do artigo 34.º do CFI.

QUADRO 16

Período de tributação	Imposto deduzido DLRR	Reserva especial correspondente	Valor da reserva utilizado para distribuição aos sócios
2016	25.851,36	258.513,60	62.814,82
2017	43.473,26	434.732,60	434.732,60
2018	65.128,26	651.282,60	651.282,60
2019	83.969,78	839.697,80	839.697,80
Total	**218.422,66**	**2.184.226,60**	**a) 1.988.527,82**

a) €1.992.845,32 - €4.317,50

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

De acordo com o disposto no artigo 35.º da LGT, os juros compensatórios contam-se dia a dia desde o termo do prazo para a apresentação da declaração de rendimentos modelo 22 em que foi utilizada a DLRR até à data de entrega da declaração de rendimentos modelo 22 de 2020 (período de tributação em que foi utilizada a reserva especial para distribuição aos sócios).

QUADRO 17

Período de tributação	DLRR utilizada	juros compensatórios				valor total a repor
		data início	data fim	n.º dias	valor	
1	2	3	4	5=4-3	6=2*5/365*19%	7=2+6
2016	6.281,48	31-05-2017	02-07-2021	1.493,00	4.881,83	11.163,31
2017	43.473,26	30-06-2018	02-07-2021	1.098,00	24.847,65	68.320,91
2018	65.128,26	30-06-2019	02-07-2021	733,00	24.850,45	89.978,71
2019	83.969,78	31-07-2020	02-07-2021	333,00	14.555,53	98.525,31
Total	**198.852,78**				**69.135,46**	**267.988,24**

Assim, propõe-se uma correção ao imposto a pagar no período de tributação de 2020, no montante de €267.988,24 por infração ao disposto nos artigos 32.º, n.º 2 e 34.o, d) do CFI.

d) Limite máximo aplicável aos auxílios ao investimento com finalidade regional

O sujeito passivo declara no quadro 078-A do anexo D da modelo 22 do período de tributação de 2020, dois projetos de investimento: um com n.º FEDER-... e outro com o n.º FEDER-... . Os investimentos relevantes associados a estes projetos de investimento, também usufruíram do RFAI e da DLRR nos anos de 2015, 2016 e 2017, período em que foi efetuado o investimento relevante.

Importa por isso, verificar os incentivos obtidos para o mesmo investimento e perceber se o limite do auxílio estatal com finalidade regional (que no caso da A... é de 35%) foi ultrapassado, caso em que é necessário proceder à reposição de benefícios fiscais.

Os projetos de investimento n.º ... e ...5 revestem a natureza de investimento reembolsável, havendo a possibilidade de parte passar a não reembolsável, cumpridos determinados requisitos estabelecidos nos respetivos Termos de Aceitação.

Solicitada informação ao IAPMEI, I.P. – Agência Para a Competitividade e Inovação, verifica-se que os projetos de investimento foram encerrados no ano de 2022, com a decisão de atribuição de isenção de reembolso no valor de €480.588,93 para o projeto n.º ... e de €220.621,36 para o projeto ... .

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

QUADRO 18

Projeto	Investimento elegível no contrato	Investimento elegível encerramento	Incentivo reembolsável no contrato	Incentivo reembolsável encerramento	Incentivo não reembolsável atribuído no contrato	Prémio atribuído no encerramento	Benefício isenção juros até 31/12/2020[2]
	1.557.887,93	1.510.516,53	934.732,76	961.177,86	0,00	480.588,93	36.574,24
	687.383,83	656.588,06	481.168,68	459.406,74	0,00	220.621,36	11.224,86

Contudo, no final de 2020 o benefício financeiro associado a cada um destes projetos respeita apenas à isenção de juros.

A informação descrita no quadro acima resume os montantes constantes dos Termos de Aceitação e das decisões de encerramento dos projetos facultadas pelo IAPMEI. Relativamente à informação da isenção de juros, foi também facultada pelo IAPMEI.

Em anexo 12 informação relativa à isenção de juros e decisão de atribuição de prémio (isenção de reembolso), ambos facultados pelo IAPMEI.

Considerando o benefício financeiro de isenção de juros e os valores já deduzidos à coleta a título de RFAI e DLRR (e comuns ao mesmo investimento) verifica-se que o sujeito passivo, em 2020, ainda não excedeu a taxa de auxílio estatal para cada investimento.

Contudo, a análise deve ser feita anualmente e, se exceder a taxa máxima de auxílio estatal a cada investimento (35% para a A...), por via da atribuição de isenção de juros ou de isenção de reembolso, deve o sujeito passivo acrescer, no campo 372 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22, o excesso do benefício usufruído."

e) Derrama estadual

Sempre que o lucro tributável de um sujeito passivo seja superior a €1.500.000,00, há lugar à aplicação da derrama estadual nos termos definidos no artigo 87.o-A do CIRC.

Nos termos deste normativo, aplica-se a taxa adicional de:

3% na parte do lucro tributável que excede €1.500,000,00 e até €7.500.000,00;

5% na parte do lucro tributável que excede €7.500.000,00 e até €35.000.000,00;

9% na parte do lucro tributável que excede €35.000.000,00.

*Assim, a derrama estadual é ajustada no valor de €286,00 [(€1.792.560,35 - €1.500.000,00) * 3% - €8.490,81].*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

V.2. Em sede de IVA

V.2.1. IVA deduzido indevidamente

O sujeito passivo contabilizou em fevereiro de 2020, uma fatura relativa à aquisição de café Buondi e recarga Autojanitor no montante de €390,00 acrescido de IVA no valor de €89,70.

QUADRO 19

Identificador: 2020-02-27 2[redacted]

Diário: 2

Nº de arquivo: [redacted]

Cliente:

Fornecedor: SF[redacted] K... LDA

Descrição: V/ Factura

Linha	Descrição	Documento origem	Conta	Débito	Crédito	Data de gravação
1169	V/Factura FAC 14/2019 - C...		6383	144,00	0,00	05-03-2020
1170	V/Factura FAC 14/2019 - C...		243233	89,70	0,00	05-03-2020
1171	V/Factura FAC 14/2019 - C...		221110706	0,00	479,70	05-03-2020
1172	V/Factura FAC 14/2019 - C...		62673	246,00	0,00	05-03-2020

Os lançamentos contabilísticos efetuados permitem verificar que o IVA suportado, no montante de €89,70 foi deduzido.

Contudo, a alínea d) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA determina que este IVA não é dedutível.

Artigo 21.º do CIVA

"1 – Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

(...)

d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis e seu equipamento, destinadas principalmente a tais receções;

(...)" (sublinhado nosso)

Portanto, por força deste normativo, o IVA contido na fatura que integra o anexo 13 relativa à aquisição de café e recarga autojanitor, não é dedutível.

Nestes termos, o sujeito passivo deduziu indevidamente IVA no montante de €89,70, em fevereiro

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de 2020, por infração ao disposto no artigo 21.º, n.º 1, d) e 27.º, n.º 1 do CIVA. Refira-se, no entanto, que este imposto não dedutível é aceite como gasto fiscal.

(...)

IX. Outros elementos relevantes

IX.1. Juros compensatórios

São devidos juros compensatórios nos termos e para os efeitos do artigo 35º da Lei Geral Tributária (LGT) com referência aos impostos em que foi retardada a liquidação / entrega de IRC e IVA.

IX.2. Derrama Municipal

Atendendo às alterações ao lucro tributável declarado pelo sujeito passivo, resultantes das correções ora propostas ao período de 2020, será ajustada a Derrama Municipal, regulamentada pela Lei 73/2013.

X. Direito de Audição

Em 2023/01/12 foi enviada notificação ao sujeito passivo, através do ViaCTT, para exercer, querendo, o direito de audição do projeto de relatório, nos termos dos artigos 60.o da LGT e 60.o do RCPITA, no prazo de 25 dias.

O sujeito passivo exerceu o direito de audição em documento escrito que deu entrada nesta Direção de Finanças de Leiria em 2023/02/13 e que aqui se dá como totalmente reproduzido (entrada n.º 2023... - anexo 14).

Neste documento, a A... circunscreve o direito de audição "aos temas relacionados com os benefícios RFAI e DLRR, não prescindindo, ainda assim, de contestar as restantes questões em momento posterior".

Neste ponto, seguimos a metodologia de expor a argumentação apresentada em sede de audição prévia para cada um dos pontos contestados pelo sujeito passivo, seguida da apreciação da IT e das implicações atinentes às correções finais efetuadas.

a) RFAI - Investimentos não enquadráveis na definição de investimento inicial

Estão em causa as correções propostas no ponto V.1.2.b.2) do Projeto de Relatório, concretamente as relativas aos n.os de ordem 8, 13, 15, 16, 20 e 55 do quadro n.º 11, que perfaz um investimento total de €82.435,85.

Argumentação do SP

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Após o enquadramento legal do benefício fiscal do RFAI, artigos 13º a 17.º do direito de audição, o sujeito passivo afirma que "o enquadramento do investimento efetuado pela Exponente, nos exercícios de 2019 e 2020, correspondeu à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente", conforme expresso no decorrer do procedimento inspetivo. Uma vez que o investimento inicial tinha de estar 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 empresa, de forma a serem elegíveis no âmbito do RFAI.

(...)

21.º Posto isto, em suma:

Exige-se que seja efetuado um investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho;

Atendendo ao facto de que a tónica deste pressuposto legal não é colocado no próprio investimento, mas, antes, na possibilidade de o mesmo vir a ser efetuado pela exponente com vista a proporcionar tal criação, entendemos que o conceito de investimento relevante contido na norma em causa deve ser entendido de forma global, isto é, ou todo o investimento efetuado pelo sujeito passivo é suscetível de proporcionar a criação de postos de trabalho, ou, ao invés, a globalidade do investimento relevante não poderá considerar-se apto a proporcionar a criação de postos de trabalho;

O investimento efetuado apenas será suscetível de ser considerado de forma global;

Afigura-se-nos desprovido de suporte legal o entendimento da AT no sentido de selecionar determinados ativos fixos tangíveis e considerá-los, autonomamente, como insuscetíveis de respeitar o conceito de investimento inicial.

Estamos perante investimento da unidade industrial que tiveram como objetivo principal o aumento da eficiência no processo produtivo, logístico e de armazenamento, no sentido de potenciar a capacidade produtiva da empresa.

Importa, assim, que o investimento tenha sido indutor, a nível global do sujeito passivo, do aumento da capacidade produtiva que proporcione, consequentemente, a criação de postos de trabalho;

22.º Na verdade, a aferição de requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo, em principio, ativos fixos tangíveis que pela sua natureza, não se enquadrem no âmbito de qualquer

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

projeto de expansão da capacidade produtiva da empresa, nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho.

(...)

25.º No projeto de relatório verifica-se que a AT acaba por dar ênfase ao facto destes investimentos se tratarem de serviços de "remodelação/alteração/deslocação de estruturas/equipamentos existentes", acabando, por essa razão, por considerar estes investimentos não elegíveis para efeitos do RFAI.

26.º Ainda que não o tenha referido de forma taxativa, daquilo que se interpreta do referido pela AT, estes investimentos não foram considerados, primeiro, por, aparentemente, se tratarem de ativos adquiridos em estado de uso, e, segundo, por não se tratarem de investimentos iniciais.

27.º Se assim for, parece-nos evidente que a AT confunde, aqui, alguns conceitos, até pelas alegações feitas no Projeto de Relatório, isto porque o que importa relevar é efetivamente a modificação que foi necessária fazer na unidade de forma a potenciar ainda mais o investimento que a Exponente efetuou.

28.º Para além disso, é necessário perceber que o regular funcionamento de uma empresa industrial ou a simples passagem do tempo provoca o desgaste e a consequente necessidade de substituir ou reparar certos elementos da unidade fabril, o que salvo se não se relacionar com nenhum dos fins previstos no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria 297/2015, deverá constituir um investimento inicial elegível para o RFAI.

29.º Tratando-se de trabalhos "novos" executados para unidade, ou conforme a AT refere, de "remodelação/alteração/deslocação de estruturas/equipamentos existentes", isto é, de intervenções numa unidade fabril, mais concretamente, da aquisição de novos ativos para a instalação ou para remodelação ou adaptação de ativos existentes nesta unidade no contexto de um plano de aumento da capacidade produtiva que tinha como elemento chave a adaptação do espaço a novos equipamentos produtivos, alegar que estes investimentos não se enquadram no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria 297/2015 pelas razões que constam do Projeto de Relatório, afronta não só este dispositivos legal como também o artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii) do CFI.

30.º No âmbito do conceito de estado novo, e, consequentemente, distinto do já existente, já vieram algumas informações vinculativas apresentar esclarecimento, nomeadamente nos processo n.os 8949 e 19533, onde "a AT tem vindo a considerar que um ativo fixo tangível é considerado em

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"estado de novo" se não integrou anteriormente o ativo não corrente da empresa que pretende usufruir do RFAI ou de qualquer outra empresa".

31.º Entenda-se, desta forma, que, caso se esteja perante um investimento num ativo fixo tangível nunca registado como "ativo não corrente" em qualquer empresa, ainda que daí resulte uma remodelação, alteração ou deslocação de estruturas, poderão, ainda assim, ser elegíveis para efeitos do benefício em análise no presente documento, sem prejuízo das restantes condições.

(...)

35.º Portanto, há que entender que, ainda que se trate de serviços de remodelação ou alteração, no caso concreto, modificações no espaço da nave de produção incluindo cobertura, este tipo de investimento encontra enquadramento na norma, pelo que, por esse motivo, não deixa de ser um investimentos adquirido em estado de novo.

36.º Por fim, referir que, no que respeita em concreto aos investimentos com descritivo de "remodelação de cobertura", os mesmos consistiram essencialmente numa extensão em altura da área fabril, no sentido de melhor acomodar a zona do laboratório de produção, armazém de apoio à produção e de pintura. Concretamente, foi feito um ajuste ao pé direito (que até então tinha um tamanho reduzido que não permitia a utilização daquela zona para além de simples arrumos), com o objetivo de permitir não só a instalação de painéis solares (que se veio a verificar mais tarde), como também permitir um incremento daquela zona da empresa, tendo melhorado consideravelmente as condições de trabalho e, consequentemente o processo produtivo.

37.º Neste sentido, a intenção da Exponente com a realização destes investimentos não se coaduna com a descrição que é dada na fatura, uma vez que não se tratou de uma mera remodelação na cobertura, mas sim de uma adaptação da unidade não só para fazer face aos restantes investimentos realizados, isto é, do ponto de vista global do projeto de investimento, como também potenciar a intenção da exponente em aumentar a sua capacidade produtiva.

38. Assim, estes investimentos não podem deixar de ser considerados como ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, e que, globalmente considerado com os demais, permitiram potenciar a capacidade produtiva da empresa."

Apreciação da IT

O sujeito passivo vem alegar que um dos motivos para a não aceitação destes investimentos como elegíveis para o RFAI se deve ao facto de se tratar de investimentos em bens usados. Contudo, importa esclarecer que, quando se trata de investimentos não elegíveis por se tratar de bens usados,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

o motivo é indicado de forma clara e taxativa. No caso concreto, o motivo da não aceitação dos investimentos prende-se com o facto de se ter entendido que os mesmos não respeitam a investimento inicial nos termos descritos no projeto de relatório.

Como se referiu, as faturas emitidas pelo fornecedor B..., Lda apresentam descrições distintas conforme se trata de fornecimento e montagem de cobertura (edifício novo) ou da remodelação e substituição de cobertura existente.

O sujeito passivo afirma de forma reiterada no direito de audição que o investimento efetuado deve ser considerado de uma forma global.

Lembramos que o sujeito passivo pode ter em curso investimentos no âmbito do aumento da sua capacidade produtiva em conjunto com investimentos de "mera" reparação e/ou substituição de ativos fixos já existentes que não se enquadram no investimento de aumento da capacidade produtiva, cabendo-lhe demonstrar que os investimentos do RFAI se enquadram na globalidade numa das tipologias de investimento inicial constantes da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015.

Não poderá o sujeito passivo considerar legitimo, ao fazer um projeto de investimento de aumento da capacidade instalada, "arrastar" todos os restantes investimentos pontuais e correntes no âmbito da

atividade normal do sujeito passivo, não relacionados com o projeto de investimento de aumento da capacidade, de forma a obter aproveitamento geral do beneficio fiscal.

Vai, aliás, nesse sentido, a informação vinculativa n.º 19533 (já referida pelo sujeito passivo no direito de audição) quando se diz que "cabe à entidade certificar-se que as referidas obras integram o conceito de investimento inicial, nessa ou noutra tipologia, documentando-o no dossier fiscal, no âmbito das obrigações acessórias a que se reporta o artigo 33.º do CFI". (embora relativa à DLRR, esta informação vinculativa aplica-se, no que respeita ao investimento inicial, ao RFAI). E acrescenta "salienta-se que não se considera aplicação relevante a aquisição isolada de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, que não se considera elegível como (aplicação relevante) o investimento na aquisição de equipamentos de substituição".

A aquisição isolada de determinado bem do ativo fixo tangível não poderá, por si só, cumprir o requisito de investimento inicial constante da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, só integrada no âmbito de uma efetiva estratégia de aumento da capacidade instalada, com a

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

aquisição de diversos bens do ativo fixo tangível e ativo intangível, adquiridos em estado de novo, que em conjunto permitam cumprir tal requisito.

No entanto, importa atender aos restantes requisitos definidos no CFI, pois o legislador não estabeleceria aí condições de elegibilidade ou de não elegibilidade, se fossem para não ser cumpridas. Designadamente no artigo 22.º, n.º 5, determina que se considera investimento realizado as adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis. Significa isto que o investimento na aquisição de investimento de substituição ou que não se consubstancie na aquisição de novos ativos, não é considerado aplicação relevante para o RFAI

Dito isto, e atendendo ao disposto na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI e ao invocado pelo sujeito passivo no exercício de direito de audição, concretamente no artigo 36.º do direito de audição, alteramos o entendimento plasmado no projeto de relatório e iremos considerar que as faturas de trabalhos de remodelação da cobertura emitidas pelo fornecedor B..., Lda, no montante de €71.000,00 se enquadram no conceito de investimento inicial, designadamente por se integrar na estratégia de aumento da capacidade produtiva, estando adicionalmente previsto a possibilidade deste investimento em imóveis na citada subalínea ii).

Lembramos que cabe ao sujeito passivo incluir no dossier fiscal toda a documentação justificativa do cumprimento dos pressupostos conducentes ao benefício fiscal do RFAI, onde se inclui a documentação necessária que permita aferir que os investimentos efetuados integram o conceito de investimento inicial.

No entanto, mantém-se a correção proposta relativamente aos investimentos a que aludem os n.os de ordem 20 e 55 do quadro 11, no valor global de €11.435,81, por não se tratar de aquisição de ativos fixos tangíveis novos ("deslocar quadro Q.G.D. no PT1"; "Desmontagem e instalação unidade aspiração existente"), mas apenas de deslocação e instalação noutro local de equipamentos já existentes e anteriormente já contabilizados como ativos fixos tangíveis.

b) RFAI - Investimento em equipamento de substituição

Estão em causa as correções propostas no ponto V.1.2.b.1) e as correções propostas no ponto V.1.2.b.2), concretamente as relativas aos n.os de ordem 33, 37, 39, 40, 42, 43, 45, 46, 50 e 58 do quadro n.º 11, que perfaz um investimento total de €35.624,25.

Argumentação do SP

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Depois de fazer referência a excertos das decisões do CAAD relativas aos processos n.os 567/2021 e 837/2021-T, o sujeito passivo afirma que:

"46.º Portanto, pela leitura conjugada dos referidos artigos conclui-se que os investimentos ora em causa, para poder ser elegível para efeitos do benefício do RFAI: i) terão de ter a natureza de investimento estratégico (por contraposição a isolado), dado o disposto na citada al. c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI; ii) terão de constituir um investimento inicial (por contraposição a investimento de substituição), dado o disposto nos citados artigos 2.º, n.º 49.º do RGIC e no artigo 2.º, n.º 2, d) da Portaria n.º 297/2015.

47.º Estes investimentos, que a AT considera de substituição, permitiram, essencialmente potenciar o setor produtivo, no sentido de melhorar a eficiência do processo aliado à melhoria do setor logístico e de armazenamento, nomeadamente e como já referido, pelas melhorias efetuadas na zona do laboratório de produção, armazém de apoio à produção e pintura, pelo que, do ponto de vista global, não podem ser considerados como investimentos de substituição, mas integrantes do conceito de investimento inicial, que permitiram a criação de condições para o crescimento sustentável da organização com vista ao aumento do volume de negócios, tendo em vista, consequentemente, a criação de novos postos de trabalho.

48.º Pelas razões expostas, os referidos investimentos não constituem aquisições para substituição de ativos, antes têm a natureza de investimento estratégico, não só porque tem uma duração temporal que previsivelmente cumpre (e poderá superar) o período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento na empresa, constante da já citada alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, como também porque a aquisição de bens que possibilitem ou permitam aumentar a capacidade produtiva da fábrica tem uma natureza planeada e prospetiva, contribuindo, estrategicamente, para o "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente" - que é condição exigida pelo RGIC e pela Portaria n.o 297/2015 (...)

49.º Contudo, à face da definição já exposta anteriormente, nomeadamente no que respeita ao conceito de investimento inicial, não é de excluir deste conceito de «investimento inicial» o «investimento de substituição», pois, no que aqui interessa, se ele estiver relacionado com o «aumento a capacidade de um estabelecimento existente» enquadra-se claramente no âmbito desta definição.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

(...)

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

(...)

58.º Por fim, de relevar um facto concreto de que os equipamentos abatidos, a partir dos quais a AT pressupõe um investimento noutros equipamentos para substituição, foram, na sua grande maioria, adquiridos entre 1997 e 2003, encontrando-se, todos eles, integralmente amortizados no momento da transição do fabrico de faiança para o fabrico de grés, pelo que se encontravam, seguramente, fora de serviço à data da referida transição, feita no exercício de 2014.

59.º Portanto, não pode a Exponente concordar com a alegação da AT quando refere que tais investimentos "não aumentam a capacidade, apenas repõem", uma vez que os anteriores equipamentos abatidos (que a AT presume terem sido substituídos) não estavam em funcionamento há largos anos, pelo que os novos investimentos permitiram, efetivamente, a criação de condições para o aumento da capacidade produtiva da empresa.

60.º Desta forma, estes investimentos não podem deixar de ser considerados como ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, e que, globalmente considerado com os demais, permitiram potenciar a criação de novos postos de trabalho".

Apreciação da IT

O sujeito passivo invoca que a elegibilidade dos investimentos para o RFAI tem que ser apreciada na globalidade do investimento e que, se todo o investimento contribuir para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, então integra o conceito de investimento inicial cumprindo deste modo o disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015. Acrescenta que para o RFAI não está excluído o investimento de substituição (desde que integrado

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

no referido investimento global de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente), como acontece para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP).

Ora, o sujeito passivo não tem razão uma vez que o n.º 5 do artigo 22.º do CFI determina que se considera investimento relevante realizado o correspondente às adições de ativos fixos tangíveis, verificadas em cada período de tributação. Ora, nos casos em que para uma aquisição de um bem se verificou a ocorrência de um abate/venda de um bem equivalente não se pode considerar existir um aumento (ou adição). Portanto, também para o RFAI não é elegível o investimento efetuado que vise a substituição de equipamento já existente. Embora com redações diferentes, tanto o n.º 4 do artigo 11.º do CFI (aplicável ao BFCIP) como o n.º 5 do artigo 22.º do CFI (aplicável ao RFAI), determinam que não é elegível investimento de substituição.

A compra de um equipamento novo, mais moderno, traz (ou pode trazer), só por si, um aumento de eficiência e produtividade. No entanto, isso não significa que não substitua o equipamento (menos evoluído tecnologicamente, mais obsoleto por ser mais antigo) que foi abatido/vendido no período de tributação, sendo por isso investimento de substituição, que não integra o conceito de investimento inicial por não se tratar de adições de ativos fixos tangíveis tal como exigido pelo n.º 5 do artigo 22.º do CFI.

O facto dos equipamentos abatidos poderem evidenciar desgaste, nomeadamente pela sua utilização, não significa que o investimento em equipamentos equivalentes seja considerado investimento inicial, porque não cria uma nova capacidade inexistente, sendo incoerente referir que não repõe capacidade já instalada porque não estavam a usar os equipamentos (sem, no entanto, apresentar elementos que comprovem este facto). Não faria sentido considerar que investimento de substituição fosse apenas aplicável a substituir ativo novo, por outro em estado novo, mas sim, investimento que visa repor capacidade já instalada na empresa, mas eventualmente comprometida, nomeadamente, pelo desgaste e desatualização dos ativos existentes.

Portanto, as adições de ativos fixos tangíveis a que se refere o n.º 5 do artigo 22.º do CFI, respeitam a aquisições relativamente às quais não se verificou a venda (ou abate) de bens equivalentes que desempenhavam maioritariamente as mesmas funções na atividade desenvolvida pela empresa, resultando num aumento líquido daqueles equipamentos no ativo fixo tangível.

Por outro lado, o sujeito passivo invoca que os bens abatidos contabilisticamente em 2020, já se encontravam fora de serviço há vários anos (desde pelo menos 2014), sem, no entanto, apresentar elementos que comprovem este facto.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Como já se referiu no início do ponto V, e agora se reforça, a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, existindo uma dependência parcial da fiscalidade em relação à contabilidade conforme definido no artigo 17.º do CIRC. Para o efeito o sujeito passivo declara que a contabilidade se encontra organizada de acordo com as NCRF.

(...)

Ora, nos termos de NCRF 7, os ativos fixos tangíveis são itens tangíveis detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços que se espera sejam usados durante mais de um período. Um item só deve ser contabilizado como ativo fixo tangível se for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade e o custo do item puder ser mensurado fiavelmente.

Significa que, se os bens abatidos em 2020, já se encontravam fora de serviço aquando da transição do fabrico de faiança para o fabrico de grés, como alude o sujeito passivo, já deveriam ter sido desreconhecidos como ativos fixos tangíveis em data anterior, o que não aconteceu.

Por outro lado, os carros de transporte de loiça (n.os de ordem 33, 37, 40 e 43), por exemplo, são bens do ativo fixo tangível utilizados tanto no transporte de loiça de faiança, como no transporte de loiça de grés, que, como se verifica pela consulta ao mapa de depreciações é frequente a sua compra tornando-os investimento corrente.

O mesmo se poderá afirmar do contentor basculante para transporte de resíduos (n.º de ordem 39), máquina limpa fretes (n.º de ordem 42) e porta paletes (n.os de ordem 45, 50 e 58) que, pela natureza dos bens, terão utilização quer na produção de faiança, quer na produção de grés. Repare-se que se trata de bens não utilizados diretamente na produção, mas relativos ao transporte dos resíduos gerados nessa produção e ao transporte de paletes, seja de produto acabado, seja de matéria prima.

Tratam-se de investimentos correntes no âmbito da atividade normal do sujeito passivo, "arrastados" oportunamente para um projeto de investimento de aumento da capacidade.

Portanto, ainda que se considerasse justificar inexistência de capacidade instalada, o alegado pelo sujeito passivo de que os bens estariam fora de serviço há vários anos não tem acolhimento, até porque não são apresentadas quaisquer evidências disso mesmo.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Em face do exposto, mantém-se o entendimento de que as aquisições em causa visam a substituição de bens do ativo fixo tangível abatidos no ano de 2020, o que inviabiliza que possam integrar os investimentos relevantes para efeitos do RFAI por força do disposto no n.º 5 do artigo 22.º do CFI.

c) RFAI - Investimentos numa atividade não elegível

Estão em causa as correções propostas no ponto V.1.2.b.2 do Projeto de Relatório, concretamente as relativas aos n.os de ordem 14, 29 e 31 do quadro 11, que perfaz um total de €10.259,77.

Argumentação do SP

"64.º A AT tem um entendimento sobre este investimento muito restrito, uma vez que a Exponente procedeu à adaptação e melhoria deste setor da loja online, resultado da necessidade subjacente ao aumento da capacidade produtiva da empresa, o que significou um reforço, em simultâneo de toda a estrutura organizacional, seja ao nível do setor produtivo, seja ao nível das vendas via internet.

65.º Ou seja, este investimento foi única e exclusivamente realizado para servir o CAE principal da Exponente com o objetivo principal de potenciar a capacidade produtiva da empresa.

(...)

67.º Do que se extrai do referido processo (processo da CAAD n.º 82/2020-T), é que, independentemente de o investimento servir outros setores de atividade da empresa, o que releva é o facto desses mesmos investimentos terem, necessariamente, como finalidade, a prossecução de uma atividade produtiva prevista no n.º 2 e 3 do artigo 2.º do CFI aplicado ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do CFI."

Apreciação da IT

Pretende o sujeito passivo que os investimentos efetuados na loja online sejam elegíveis para o RFAI por se tratar de investimentos que têm necessariamente como finalidade a prossecução de uma atividade produtiva elegível para efeitos deste benefício fiscal.

Contudo, o RFAI é um incentivo dirigido às atividades elencadas no n.º 2 do artigo 2.º, por remissão do n.º 1 do artigo 22.º, ambos do CFI, cujos códigos CAE elegíveis se encontram definidos na Portaria 282/2014. Em ambos os normativos, estão excluídas a generalidade das atividades de comércio, que abrange também a exclusão do comércio online.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Pretende o sujeito passivo, neste ponto, que seja feita uma leitura alargada do normativo. Contudo, se o legislador pretendesse que a atividade de comércio online (que o sujeito passivo tem como atividade secundária) fosse elegível, tê-lo-ia dito expressamente na redação da lei.

Aliás, é o próprio sujeito passivo que afirma no artigo 52.º do direito de audição que as normas que preveem benefícios fiscais "devem ser interpretadas em princípio, nos termos, sem ampliações ou restrições, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas". Não pode agora, relativamente aos investimentos efetuados e afetos ao comércio online, pretender leitura diferente, só porque neste caso, é do seu interesse fazer uma leitura abrangente e diversa da que consta da lei.

Nestes termos, mantém-se a correção aos investimentos elegíveis do RFAI no montante de €10.259,77.

Referir que o sujeito passivo nada invoca relativamente à correção efetuada no que respeita a investimento em equipamentos sociais (n.º de ordem 19 do quadro 11 - motivo de exclusão B)), pelo que a mesma se mantém com os fundamentos já descritos.

Por tudo o exposto relativamente aos investimentos efetuados no âmbito do RFAI:

*mantém-se a correção aos investimentos relevantes do RFAI de 2019 no montante de €8.750,00 por infração ao artigo 22.º, n.º 5 do CFI e ao artigo 2.º, n.º 2, d) da Portaria 297/2015. Este investimento corresponde a uma correção da dotação de RFAI de 2019 no montante de €2.187,50 (€8.750,00 * 25%).*

*Mantém-se a correção aos investimentos relevantes do RFAI de 2020 no montante de €50.869,83 (€121.869,83 - €71.000,00) por infração ao artigo 22.º, n.os 1 e 2, a), v), e 5 do CFI, ao artigo 2.º, n.º 2, d) da Portaria 297/2015 e ao artigo 2.º da Portaria 282/2014. Este investimento corresponde a uma correção da dotação de RFAI de 2020 no montante de €12.717,46 (€50.869,83 * 25%).*

d) DLRR - incumprimento da manutenção da reserva especial

Estão em causa as correções propostas no ponto V.1.2.c.1) do Projeto de Relatório, no montante de

€267.988,24.

Argumentação do SP

"81.º Primeiramente, de relevar o artigo 236.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), quando refere que «1 - A sociedade só pode amortizar quotas quando, à data de deliberação, a sua

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

situação líquida, depois de satisfeita a contrapartida de amortização, não ficar inferior à soma do capital e da reserva legal, a não ser que simultaneamente delibere a redução de capital».

(...)

83.º Pelo exposto, fica, desde logo, evidente que a Exponente, mesmo depois de satisfeita a contrapartida da amortização (3.911.600,00€), apresentaria uma situação líquida sempre superior à soma do capital e da Reserva legal, cumprindo assim com o disposto no artigo 236.º do CSC, conforme disposto anteriormente.

84.º Além disso, no momento em que se efetuou esta operação era razoável admitir-se que o resultado gerado no ano seria suficiente para acomodar a redução do capital próprio.

85..º Sem prejuízo disso, há que ter em conta que a empresa detinha e detém um saldo de 1.502.996,00€ na conta de prémios de emissão.

86.º Esse montante resulta dos Prémios de Emissão em nome do sócio FCR - Fundo L... pelas suas duas subscrições realizadas em novembro de 2014 (1.012.16,00€) e junho de 2017 (490.834,00€).

87.º Neste contexto, a AT também não pode ignorar o facto que a empresa poderia, à data da primeira amortização da quota, ter reduzido o valor do prémio de emissão na igual proporção. (...)

88.º Ou seja, o Sócio L..., amortizou a sua quota no montante total de 20.539,44€ (47.004,00-26.464.56€), significando uma redução de cerca de 43,70%. Aplicando esta percentagem ao montante global do Prémio de Emissão existente à data, chegamos a um montante de 656.767,43€ (43,70% x 1.502.996,00€)

(...)

90.º Significa isso, e ainda que a Exponente não concorde com as alegações da AT, mesmo que as mesmas se venham a manter, que o saldo da conta de Resultados Transitados (1.992.845,32€), ficaria, desde logo, reduzido a um saldo devedor de 1.336.077,89€, resultando, ainda assim, um valor menor para efeitos de procedimento inspetivo.

91.º Mais, a empresa, à data daquela amortização de quota, apresentava também uma reserva legal superior ao montante que lhe era legalmente exigido.

92.º Vejamos o artigo 296.º do CSC o qual refere que «1 - Uma percentagem não inferior à 20.ª parte dos lucros da sociedade é destinada à constituição da reserva legal e, sendo caso disso, à sua reintegração, até que aquela represente a 5.ª parte do capital social».

(...)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

94.º Ora, tendo por base o artigo do CSC exposto no articulado 92.º, a Empresa apresentava uma reserva legal superior à que lhe era exigida, uma vez que detinha uma reserva de 369.697,10€, quando poderia deter uma reserva de apenas 25.293,00€ (20%x126.465,00€), resultando, desta forma, num excedente de 344.404,10€ (369.697,10€-25.293,00€).

95.º Em face do exposto, aos saldo devedor apurado no articulado 90.º, de 1.336.077,89€ (correção líquida da proporção do prémio de emissão respeitante ao sócio FCR), deveria também contabilizar o excedente existente na conta de Reservas Legais, resultando, assim, num saldo devedor final de 991.673,79€ na conta de resultados transitados.

(...)

98.º Por tudo quanto foi exposto, não pode a Exponente aceitar que a AT entenda que as reservas especiais afetas ao benefício fiscal DLRR sejam diminuídas no montante de 1.992.845,32€, e partir desse montante para apurar as correções ao benefício apurado.

99.º Sem prejuízo do exposto no presente documento, a alegação da AT quando refere que Exponente "incumpre com o disposto no n.º 2 do artigo 32.º do CFI", não se revela verdade, uma vez que em momento algum se verificou uma movimentação das reservas constituídas para efeitos do benefício fiscal DLRR, o que, em termos concretos, não expressa qualquer incumprimento da sua parte."

Apreciação da IT

O sujeito passivo invoca que não utilizou resultados transitados que não tem no pagamento que efetuou ao Fundo FCR, no montante de €3.911.600,00 acrescentando que cumpriu com o disposto no artigo 236.º do CSC, no que respeita à amortização da quota do fundo FCR. Este normativo do CSC obriga a que a situação líquida (ou seja, o capital próprio) do sujeito passivo não fique, depois de satisfeita a contrapartida da amortização da quota, inferior à soma do capital social e da reserva legal. De facto, isso não acontece, graças aos valores da reserva especial afetas à DLRR, enquanto componente do capital próprio.

Invoca o sujeito passivo que na data em que efetuou a operação era razoável admitir-se que o resultado gerado no ano seria suficiente para acomodar a redução do capital próprio. Contudo, importa saber que recursos o sujeito passivo tinha disponíveis para efetuar o pagamento na data em que o mesmo ocorreu (2020/12/28) e não os que poderia vir a dispor em data futura (como é o caso do resultado líquido de 2020 ainda não disponível nesta data).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Invoca ainda o sujeito passivo que "em momento algum se verificou uma movimentação das reservas constituídas para efeitos do benefício fiscal DLRR, o que, em termos concretos, não expressa qualquer incumprimento da sua parte". De facto, o sujeito passivo não contabilizou qualquer diminuição das reservas especiais afetas à DLRR para pagamento ao Fundo FCR, o que apenas aconteceu, como já foi exposto no projeto de relatório, porque o sujeito passivo não pretendeu evidenciar o registo contabilístico correto, atendendo a que esse registo contabilístico teria consequências fiscais ao evidenciar, de forma direta, uma distribuição aos sócios da reserva especial antes de decorrido o prazo de 5 anos estabelecido no n.º 2 do artigo 32.º do CFI.

Por fim, o sujeito passivo invoca que poderia ter utilizado o valor do prémio de emissão correspondente à percentagem da quota que foi amortizada (conta 54) e ainda o valor da reserva legal (conta 551) que excede o limite estabelecido no artigo 236.º do CSC, apresentando os valores que poderia ter movimentado em cada uma destas contas.

As limitações indicadas nos artigos 295.º e 296.º do CSC, já indicadas no projeto de relatório, aplicam- se aos valores legais. No caso da reserva legal, 20% do capital social e no caso dos prémios de emissão, o correspondente ao valor das correspondentes quotas, por se tratar de uma componente diretamente associada a essas mesmas quotas.

Assim, o sujeito passivo tem razão quando afirma que poderia ter utilizado o valor de €656.767,43 da

conta 54 - Prémios de Emissão, correspondente à amortização de 43,70% da quota do Fundo FCR e o valor de €344.404,10 da conta 551 - Reserva Legal, por exceder o montante exigido pelo artigo 295.º do CSC.

Portanto, o valor da reserva utilizado para distribuição aos sócios indicado no quadro 16 é reduzido para €987.356,29 (€1.988.527,82 - €656.767,43 - €344.404,10).

Significa que o sujeito passivo tem que devolver o valor do imposto deduzido a título de DLRR nos períodos de tributação de 2018 (neste período de tributação parcialmente) e de 2019 acrescidos de juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, conforme determina a alínea d) do artigo 34.º do CFI.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

QUADRO 21

Período de tributação	Imposto deduzido DLRR	Reserva especial correspondente	Valor da reserva utilizado para distribuição aos sócios
2018	65.128,26	651.282,60	147.658,49
2019	83.969,78	839.697,80	839.697,80
Total	**149.098,04**	**1.490.980,40**	**987.356,29**

Os juros compensatórios correspondentes, contados dia a dia nos termos do disposto no artigo 35.o da LGT totalizam €20.189,61.

QUADRO 22

Período de tributação	DLRR utilizada	juros compensatórios				valor total a repor
		data início	data fim	n.º dias	valor	
1	2	3	4	5=4-3	6=2*5/365*19%	7=2+6
2018	14.765,85	30-06-2019	02-07-2021	733,00	5.634,08	20.399,93
2019	83.969,78	31-07-2020	02-07-2021	333,00	14.555,53	98.525,31
Total	**98.735,63**				**20.189,61**	**118.925,24**

Por tudo o exposto, mantém-se a correção ao imposto a pagar no período de tributação de 2020, no montante de €118.925,24 por infração ao disposto nos artigos 32.º, n.º 2 e 34.º, d) do CFI."

e) Audição de testemunhas

O sujeito passivo indica as seguintes testemunhas:

Para RFAI - investimentos não enquadráveis na definição de investimento inicial -E..., F..., G... e H...;

Para RFAI - investimento em equipamentos de substituição e investimentos numa atividade não elegível -I..., G... e H...;

Para DLRR - não utilização de resultados transitados no pagamento feito ao Fundo FCR -H..., J... e G... .

Relativamente à prova testemunhal requerida, somos no sentido de não atender à pretensão do sujeito passivo, escorando-nos nos seguintes motivos:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

1) O sujeito passivo requere a inquirição de testemunhas, para prova da matéria factual supra exposta. É, contudo, genérico e vago qual o valor acrescido de tal diligência para o amplamente exposto e documentado. A não aquisição de novos ativos (deslocação dos já existentes), o abate de ativos equivalentes aos adquiridos e a aquisição de ativos para atividade não elegível para RFAI, nos casos expostos em a), b) e c) deste ponto do relatório, deduz-me claramente do exposto e documentado, e a sua não elegibilidade deduz-se diretamente da Lei. Assim como, para o pagamento ao FCR terá que se atender ao existente nas demonstrações financeiras apresentadas pelo sujeito passivo e ao por si invocado quanto aos prémios de emissão e reservas legais aí constantes, que se atendeu.

2) Nos termos previstos no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA, o exercício do direito de audição pode ser exercido pelo próprio sujeito passivo ou quem o represente e não por terceiros. O direito de audição pode ser exercido por escrito ou oralmente, sendo que, quando exercido oralmente é obrigatoriamente reduzido a escrito (artigo 45º do CPPT);

3) Não consideramos, no presente caso, a diligência requerida e complementar, indispensável à descoberta da verdade material, no estrito cumprimento dos princípios que regem a instrução, nomeadamente o princípio da liberdade de recolha e de apreciação dos meios de prova, não estando esta inspeção subordinada à iniciativa do autor do pedido (artigo 58º da LGT);

4) Consideramos que tal diligência nada mais acrescentaria ao já amplamente exposto e documentado, pelo que se entende não se justificar assim em face dos elementos probatórios existentes no processo;

5) Efetivamente, a Administração Publica em geral, dispõe de uma margem de discricionariedade da sua atuação, reconhecendo-se a preferência da prova documental, sendo que, em face do referido antes, considera-se que esta prova testemunhal nada traria de novo ao procedimento que justificasse o retardamento ou ampliasse o prazo previsto para o direito de audição previsto no artigo 60º do RCPITA.

f) Eventual pagamento adicional de IRC

Argumentação do SP

"101.º Sem prejuízo do referido no presente documento, e apenas a título subsidiário, entenda-se que, ainda que sejam mantidas as correções em sede de IRC, não pode a AT deixar de considerar os benefícios que a Exponente detém em reporte.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

102.º Desta forma, ainda que a Exponente não concorde com a posição da AT em face das conclusões por si reiteradas quanto às condições inerentes à manutenção dos benefícios DLRR de 2016 a 2019, continua a deter benefícios fiscais, nomeadamente o benefício fiscal RFAI, para por sua vez, deduzir à coleta de cada um desses exercícios. Neste sentido, existem créditos fiscais de outros benefícios que podem colmatar as deduções corrigidas no âmbito do presente processo, ainda que, reitera-se, seja apenas a título subsidiário.

103.º Com efeito, das correções apuradas pela AT às deduções efetuadas pela Exponente, nomeadamente as correções às deduções efetuadas através do benefício DLRR nas modelos de 2016 a 2019, podem, estes montantes corrigidos, ser colmatados, na medida do possível e respeitando o limite da coleta existente ou o montante disponível para deduzir, com os benefícios fiscais RFAI dos respetivos períodos.

Apreciação da IT

*O beneficio do RFAI poderá ser deduzido até à concorrência de 50% da coleta do IRC de cada período (n.º 2 do art.º 23.º do CFI). Existindo correção à matéria coletável no montante de €9.533,54, consequentemente a coleta do IRC do período de 2020 será ajustada para mais: €2.002,04 (€9.533,54 * 21%). A esse montante será deduzido o crédito do RFAI, dentro dos limites legalmente previstos.*

No que respeita à reposição da DLRR, por infração ao disposto no n.º 2 do artigo 32.º do CFI, este valor deve ser inscrito nos campos 372 e 366 (juros compensatórios) do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22, não incluindo a coleta do IRC do período e 2020, não podendo o beneficio de RFAI ser deduzido a esta reposição, pois a lei não o prevê.

Em relação ao período de tributação de 2020, será ajustado o valor do benefício do RFAI de 2019 que transita em reporte do período de tributação anterior, o valor da sua dedução (atendendo ao valor corrigido da coleta decorrente das correções ao lucro tributável efetuadas) e o valor do benefício do RFAI de 2019 que transita em reporte para o período de tributação de 2021. Será ainda ajustado o valor da dotação do RFAI de 2020 e o seu valor que transita para o período de tributação de 2021.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

QUADRO 23

Período a que respeita o benefício	Valores declarados pelo sujeito passivo no Q074 do anexo D da mod22 de 2020				Valores corrigidos resultantes de correções efetuadas no âmbito da OI2022(				Notas
	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte	
2020	0,00	196.186,55	0,00	196.186,55	0,00	183.469,09	0,00	183.469,09	a)
2019	172.925,87	0,00	38.942,76	133.983,11	170.738,37	0,00	40.944,80	129.793,57	b)
2018	628.668,10	0,00	0,00	628.668,10	628.668,10	0,00	0,00	628.668,10	
2017	540.240,48	0,00	186.717,82	353.522,66	540.240,48	0,00	186.717,82	353.522,66	
2016	218.072,20	0,00	0,00	218.072,20	218.072,20	0,00	0,00	218.072,20	
2015	132.848,30	0,00	0,00	132.848,30	132.848,30	0,00	0,00	132.848,30	
Total	***1.692.754,95***	***196.186,55***	***225.660,58***	***1.663.280,92***	***1.690.567,45***	***183.469,09***	***227662,62***	***1.646.373,92***	

1. *a) €183.469,09 = €196.186,55 (dotação do período declarado pelo sujeito passivo) - €12.717,46 (valor da correção efetuada no presente procedimento inspetivo).*
2. *b) €170.738,37 = €172.925,87 (valor que transita em reporte declarado pelo sujeito passivo) - €2.187,50 (valor da correção efetuada no presente procedimento inspetivo).*

€40.944,80 = €38.942,76 (Valor da dedução à coleta declarado pelo sujeito passivo) + €2.002,04 (valor do aumento da coleta decorrente das correções efetuadas ao lucro tributável).”

i) Na sequência desta ação de inspeção a AT emitiu a liquidação adicional de IRC e Juros Compensatórios do ano de 2020, e respetiva demonstração de acerto de contas apurando o valor a pagar de € 125.456,85, com data limite de pagamento voluntário em 02-05-2023; (cfr. doc. 2 junto com o PPA).

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID. DOCUMENTO: **2023** *NR. COMPENSAÇÃO:* **2023** *ID. FISCAL:*

DATA COMPENSAÇÃO: **2023-03-15**

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2020-01-01 a 2020-12-31	2023-03-15	2023-03-15	Estorno Liq. de 2020 - Liq.2022	-117.536,89	-117.536,89
IRC	2020-01-01 a 2020-12-31	2023-03-15	2023-03-15	Acerto Liq. de 2020 - Liq.2023	+18.380,30	
IRC	2020-01-01 a 2020-12-31	2023-03-15	2023-03-15	Juros Compensatórios, Liq.2023	-20.193,31	
IRC	2020-01-01 a 2020-12-31	2023-03-15	2023-03-15	Juros Comp. por Recebimento Indevido, Liq.2023	-6.106,95	-7.919,96

Saldo apurado: **€ 125.456,85**

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

j) Em 02-05-2023 a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais no valor de € 125 456,85; (cfr. doc. 2 junto com o PPA).

k) A Requerente deduziu reclamação graciosa em 03-07-2023, peticionado a anulação das liquidações adicionais a que foi atribuído o n.º ...2023... e que foi objeto de despacho de indeferimento, notificado à Requerente em 18-09-2023; (cfr. doc. 1 junto com o PPA).

3.2. Factos não provados

Não se provou que as aquisições realizadas pela Requerente, constantes das faturas juntas aos autos, não são equipamentos de substituição.

A Requerente não demonstrou o acréscimo de capacidade produtiva instalada após a implementação do projeto de investimento que alegadamente realizou em 2020, cujas dotações considerou relevantes para efeitos de RFAI (e aqui estão em causa) quando comparada com a capacidade que detinha antes de tal implementação.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

3.3. Fundamentação da Decisão sobre a 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 selecionar 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* do 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).

A convicção sobre os factos assim dados como provados (acima explicitados) fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e nomeadamente na prova documental junta aos autos pela Requerente e pelo PA e RIT juntos pela Requerida.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

4. Matéria de direito

A *questão decidenda* no caso em apreço consiste primeiramente em saber se os investimentos realizados pela Requerente em 2020 são investimentos de aumento da capacidade produtiva (investimento inicial) ou investimentos de substituição de equipamentos e se são elegíveis para a concessão do benefício fiscal do RFAI à luz da interpretação do artigo 2.º e 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI) e do DLLR.

4.1. Da elegibilidade dos investimentos realizados pela Requerente para efeitos do RFAI

4.1.1. Posição da Requerente

A Requerente defende que:

"Da ilegalidade das correções fiscais que apuram imposto, designadamente a não aceitação da dedução dos benefícios fiscais do RFAI e da DLRR e da consequente ilegalidade da liquidação

Considera que o enquadramento do investimento efetuado pela Requerente, nos exercícios de 2019 e 2020, correspondeu à tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente".

Que a realização de novos investimentos, em 2019 e 2020, teve um duplo objetivo: mais capacidade produtiva, para maior diversificação e diferenciação, com mais qualidade e mais eficiência.

Carateriza os investimentos realizados como de modernização tecnológica, com automatização e robotização de processos, mais eficiente nos consumos energéticos e outros, e também promotor da produção de produtos com padrões de qualidade mais elevados.

Alega que o processo de investimento que descreve não tem associada qualquer substituição de equipamentos que existiam na empresa e que haviam sido adquiridos há cerca de 15/20 anos, e que alguns destes equipamentos têm vindo a ser gradualmente colocados fora de funcionamento por estarem incapazes de continuar na produção de faiança, e sobretudo após 2014.

Entende que os novos investimentos foram realizados, não em processo de substituição, mas em processo de reconversão da natureza da atividade, de tal forma que considera que a unidade produtiva existente em 2019, e anos seguintes não tem nada de comparável com a unidade produtiva existente antes de 2014, ano em que se iniciou o processo de reconversão de produção.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Considerando que as aquisições de ativos se relacionaram com um projeto de aumento da capacidade produtiva da empresa, de forma a serem elegíveis no âmbito do RFAI. a partir de 2014 foi implementado um processo profundo de reconversão da atividade, com investimentos, evolução do negócio e criação de emprego, conforme quadro que se junta como **documento 4**.
Considerando tal tipologia, as aquisições de ativos relacionaram-se com um projeto de aumento da capacidade produtiva da empresa, de forma a serem elegíveis no âmbito do RFAI.
Quanto ao RFAI: correção do saldo em reporte do ano 2019 e correção do saldo do período 2020, cuja fundamentação consta no ponto V.1.2 alínea b. 1) e 2) e ponto X. do RIT:
A AT corrigiu (ponto V.1.2 alínea b1)) o montante de € 8.750,00, relativo a investimentos relevantes declarados pela Requerente no ano de 2019, por entender que não reuniam os requisitos exigidos no art.º 22º, n.º 5 do CFI e art.º 2º, n.º 2, al. d) da Portaria n.º 297/2015, correção esta que corresponde a uma correção da dotação de RFAI de 2019 no montante de € 2.187,50 (€ 8.750,00 x 25%).
Designadamente, foi posto em causa o investimento efetuado em 2019 de uma das duas cabines de vidragem manual, adquiridas ao fornecedor K..., Lda. (quadro 9, n.º de ordem 9 do RIT), porquanto no ano de 2020 foi feito um abate ao ativo fixo tangível de uma "cabine de vidragem c/ cortina água, ficha 441", entendendo a AT que se trata de um investimento de substituição que repôs a capacidade instalada e não um investimento inicial destinado a aumento da capacidade.

DLRR

Quanto à DLRR (cuja fundamentação consta no ponto V.1.2 alínea c) e ponto X. do RIT), a AT efetuou a correção ao imposto deduzido a título de DLRR nos períodos 2018 e 2019 nos montantes de €14.765,85, €83.969,78, acrescido de juros compensatórios de €20.189,61, no total de €118.925,24 a pagar no período 2020, por entender que a Requerente utilizou a reserva especial da DLRR para distribuição aos sócios antes do final do quinto exercício posterior ao da sua constituição, incumprindo o disposto nos artigos 32°, n.º 2, com a consequência prevista no art.° 34° al. d) ambos do CFI.

Invoca a violação do direito de defesa, do princípio da colaboração e do princípio do inquisitório, que pretendeu consubstanciar com a necessidade de intervenção de testemunhas, requerida e não aceite pela AT, por um alegado défice instrutório, alegando a obrigatoriedade da AT, à efetivação

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de diligências com vista a confirmar os factos e alegações expostas no direito de audição e na reclamação graciosa.

O que, no seu entendimento, inquina as correções fiscais e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa de ilegalidade por violação do direito de participação e violação do princípio da colaboração da AT, com o contribuinte e violação do princípio do inquisitório.

Considera serem ilegais os juros compensatórios que lhe foram liquidados.

Invoca o direito a receber juros indemnizatórios pela cobrança de IRC.

4.1.2. Posição da Requerida

A Requerida alega que:

"Ao dar início à inspeção foi enviado ao sujeito passivo em 2022/06/23, através do ViaCTT, um pedido de elementos a solicitar informação/elementos e documentos comprovativos, designadamente o SAFT, a ata de aprovação de contas, relatório de gestão e certificação legal de contas, demonstração dos valores inscritos no Q07 da declaração de rendimentos modelo 22 e do cálculo de tributação autónoma, mapas de depreciações e amortizações e mapas de mais- valias, documentos de suporte aos registos contabilísticos efetuados nas contas 55, 56, 6887 e 6888 e ainda comprovantes dos benefícios fiscais relativos ao RFAI, SIFIDE e DLRR.. (Fls. 323, 324 do RIT)

Na sequência da remessa dos elementos solicitados, foi proposta no Relatório uma correção ao lucro tributável do período de tributação de 2020, no valor de €8.147,51 por infração aos artigos 17.º, n.º 1, 31.º, n.º 1 e 34.º, n.º 1, c), todos do CIRC, conjugado com o artigo 5.º, n.º 1 do DR 25/2009. (Fls. 324 a 329 do RIT)

*A Requerente procedeu ao abate de ativos fixos tangíveis em 2020 (**anexo 3 RIT**) onde se inclui "cabine de vidragem c/cortina água". (Fls. 336 RIT)*

O valor de €8.750,00 do quadro anterior respeita a investimento de substituição e não a investimento inicial tal como preconiza o artigo 2.º da Portaria 297/2015 (fatura em anexo 4).

Conforme ressalta do quadro 11, constante a fls. 338., do RIT., os investimentos (n.ºs 8, 13, 15 e 16) consistem em trabalhos extra na remodelação cobertura, trabalhos remodelação cobertura Auto medição 3, trabalhos remodelação cobertura Auto medição 2, e auto de medição 1,

Os n.ºs de ordem 8, 13, 15 e 16, num total de €71.000,00, têm por base faturas emitidas pelo fornecedor B..., Lda relativas a remodelação da cobertura (anexo 7 RIT).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A descrição dos serviços prestados indicada nestas faturas refere expressamente "remodelação da vossa cobertura", não aludindo à nave de produção e indicando que se trata de substituição/remodelação de cobertura existente.

O n.º de ordem 20 no valor de €2.824,81 respeita a trabalho de "deslocar quadro Q.G.D. no PT1, colocar redes de proteção e preparação para nova ligação" (anexo 7)

Os n.ºs de ordem 55, no valor de €8.611,00, respeita a desmontagem e instalação de unidade de aspiração existente. (anexo 7)

O n.º de ordem 19 no valor de €2.300,00 (total da fatura €9.250,00 – anexo 8) respeita a fabrico e aplicação de guarda corpos na área social.

As verbas com os n.ºs de ordem 33, 37, 40 e 43 no valor global de €60.250,00 respeitam à aquisição de 241, carros de transporte de loiça (anexo 9), a €250,00 cada um.

*Requerente procedeu ao abate, em 2020, de diversos bens do ativo fixo tangível onde se incluem 30 carros de transporte (ficha 452 – anexo 3), o que significa que a aquisição de 30 carros de transporte, no valor de €7.500,00 (€250,00 * 30) visa a substituição dos abatidos.....*

Aliás, conforme se verifica pela consulta ao mapa de depreciações, é frequente a compra de carros de transporte de loiça, consistindo, estes bens, em investimento corrente.

Com o n.º de ordem 39, o valor de €6.000,00 respeita à aquisição de contentor basculante para transporte resíduos (anexo 9). O abate de bens do ativo fixo tangível feito pelo sujeito passivo em 2020 inclui um contentor basculante e um contentor lixo basculante (fichas n.ºs 267 e 408 – ***anexo 3****), o que indica que a aquisição deste equipamento visa a substituição de bens abatidos, não sendo investimento inicial de aumento da capacidade instalada.*

Com o n.º de ordem 42, o valor de €3.300,00 respeita a aquisição de polidor de fretes (anexo 9).

O abate de bens do ativo fixo tangível feito pelo sujeito passivo em 2020 inclui máquinas limpa fretes (fichas n.ºs 291, 317 e 370 – anexo 3) o que indica que a aquisição deste equipamento visa a substituição dos bens abatidos.

Com os n.ºs de ordem 45, 50 e 58, no valor de €4.174,25 respeitam à aquisição de 8 porta paletes (anexo 9).

O abate de bens do ativo fixo tangível efetuado pelo sujeito passivo em 2020 inclui porta paletes (fichas 49, 123, 246, 386, 409, 561, 583 – anexo 3), o que significa que a aquisição destes porta-paletes visa a substituição dos abatidos com o n.º de ordem 46, o valor de €6.155,25, inclui a aquisição, entre outros bens, de estante de armazém no montante de €5.900,00 (anexo 9), que se

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

entende pretenderem substituir os bens abatidos em 2020 (fichas 221 e 537 da listagem de bens abatidos – anexo 3).

A verba com o n.º de ordem 14 inclui fabrico e montagem para zona "loja online" no valor de €290,00 e os n.ºs de ordem 29 e 31 respeitam à instalação elétrica da loja e armazém online no valor de €9.969,77 (anexo 10), investimentos relacionados com o exercício da atividade secundária de comércio a retalho via internet, CAE 47910, que está excluída dos setores de atividade elegíveis para o benefício fiscal do RFAI por não se encontrar definida no artigo 2.º da Portaria 282/2014, que se aplica ao RFAI por força do disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CFI.

Vistos os factos relevantes elencados no RIT ressalta deles logo que existem investimentos que respeitam a remodelação/alteração/deslocação de estruturas/equipamentos existentes e, por isso, estes investimentos, não são elegíveis para o RFAI.,

Outros que respeitam a equipamentos sociais, tipo de investimento(s) que, por isso, se encontra(m) excluídos do RFAI nos termos do artigo 22.º, n.º 2, a), v) do CFI.

O investimento descrito em equipamentos que visam a substituição de bens abatidos incorporados no ativo fixo tangível, não constitui investimento inicial de aumento de capacidade instalada.

O investimento de substituição, não se pode afirmar como de investimento inicial, e, por isso, não tem enquadramento na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º, da portaria 297/2015.

Na verdade, um investimento inicial de aumento da capacidade instalada, não se pode consubstanciar em investimentos de substituição, pois não aumentam a capacidade, apenas repõem.

De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 22.º do CFI, "Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis…", ou seja, apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em "adições", excluindo, portanto, os investimentos de substituição.

Cumpre ainda precisar que, ao invés que vem invocado pela Requerente, de que o valor total dos investimentos indicados nos diversos itens referidos nos quadros 9 e 11 do RIT, terão sido desconsiderados para efeitos de RFAI, tal asserção não corresponde aos factos, pois apenas foram desconsiderados pelos SIT, uma pequena parte dos mesmos, ou seja, apenas foi desconsiderado, relativamente a 2019, investimento no valor de €8.750,00 € (de um total de investimento elegível para efeitos de RFAI de €546.127,00), e relativamente a 2020, investimento no valor de 50.869,83

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

€ (de um total de investimento o elegível para efeitos de RFAI de €784.746,18) pelos seguintes motivos:
Motivo da exclusão do investimento para efeitos de RFAI - Valor do investimento desconsiderado Período de tributação de 2019 Investimento em equipamento de substituição (abate de equipamento similar no mesmo ano) 8 750,00 €

Período de tributação de 2020
*- Despesas de deslocação de estruturas/equipamentos existentes **11 435,81 €***
*- Investimento em equipamentos sociais excluído do RFAI nos termos do artigo 22.º, n.º 2, a), v) do CFI **2 300,00** €*
- Investimento em equipamento de substituição (abate de equipamento similar no mesmo ano)
*. Carros de transporte de loiça (30) **7 500,00** €*
*. contentor basculante para transporte resíduos **6 000,00** €*
*. polidor de fretes **3 300,00** €*
*. porta paletes **4 174,25 €***
*. estante de armazém **5 900,00 €***
Investimento referente a atividade secundária de comércio a retalho via internet, CAE 47910 - excluída dos setores de atividade elegíveis para o benefício fiscal do RFAI 10 259,77 €.
*Total do investimento desconsiderado pelos SIT em 2020: **50 869,83 €.***

A Requerida defende em relação à DLRR:
"A correção à DLRR no valor de 118.925,24 € (98.735,63 € + juros compensatórios de 20.189,61 €), decorreu do facto de os SIT terem verificado que, no âmbito de uma operação de amortização de uma quota ocorrida em 2020, a Requerente desembolsou o montante de €3.911.600,00 a favor do sócio Fundo L..., FCR, NIF..., tendo contabilisticamente, debitado a conta de reservas livres pelo valor total disponível e ainda, pelo valor restante em falta no montante de €1.988.527,82, ao arrepio das normas contabilísticas, debitado a conta de resultados transitados, embora esta conta apresentasse um saldo nulo
Consequentemente, tendo presente que a conta de resultados transitados não tinha qualquer valor distribuível e apurados quais os valores disponíveis para distribuição nos termos do CSC (656.767,43 da conta 54 - Prémios de Emissão, correspondente à amortização de 43,70% da quota

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do Fundo FCR e o valor de €344.404,10 da conta 551 - Reserva Legal, por exceder o montante exigido pelo artigo 295.º do CSC), concluíram os SIT e bem, que a Requerente utilizou, em 2020, o montante de €987.356,29 (€1.988.527,82 - €656.767,43 - €344.404,10) referente à reserva especial constituída em 2018 e 2019 para que a Requerente pudesse beneficiar da DLRR.
Pois sendo verdade que a Requerente não registou contabilisticamente tal lançamento, é um facto que uma empresa não pode distribuir resultados transitados que não tem. O erróneo lançamento contabilístico efetuado pela Requerente serviu tão somente para tentar obviar consequências fiscais de que ela tinha conhecimento.
Confirma-se a ocorrência de uma distribuição aos sócios da reserva especial DLRR antes de decorrido o prazo de 5 anos estabelecido no n.º 2 do artigo 32.º do CFI.
Não pode colher a asserção contida no art. 90.º, do p.p.a., imputando à AT., o entendimento em que "(...) o saldo devedor que a conta de Resultados Transitados apresentava, teria de ser compensado pelas reservas especiais constituídas pela Requerente, nomeadamente a reserva especial DLRR. (...)".

Conforme a fundamentação constante do RIT, nada aí se encontra dito no sentido em que o saldo negativo da conta de resultados transitados tinha que ser compensado pelas reservas da DLRR., mas, sim, que "(...) conta de resultados transitados só pode ser debitada por valores a entregar aos sócios, no limite e atendendo às restrições legais, até à exata medida do valor que tenha previamente acumulado a crédito, proveniente de resultados obtidos em anos anteriores e retidos na empresa para o efeito, pois a empresa não pode distribuir resultados que não tem."
(...)
Significa que, embora o valor a pagar ao sócio FCR, (...) tenha sido contabilizado na conta de resultados transitados, foram efetivamente diminuídas as reservas afetas à DLRR, única conta com valores disponíveis para o efeito nos termos do Código das Sociedades Comerciais. Se a Requerente, tivesse promovido o registo contabilístico correto, isso teria consequências fiscais e, ao utilizar a reserva especial da DLRR para distribuição aos sócios antes do final do quinto exercício posterior ao da sua constituição, incumpre com o disposto no n.º 2, do artigo 32.º, do CFI."
Alega ainda a Requerida:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Se só tinha saldo de reservas da DLRR com valores para satisfazer a Amortização de quotas negociada, é aí que, em substância, foi buscar os valores entregues na operação, pois não tinha saldo nos RT. Assim, se o objetivo fiscal é manter a reserva de DLRR sem distribuição pelo período estabelecido, ela tem que em substância manter-se, e não apenas em forma, por decisões contabilísticas "manipuladoras" da realidade.

Um dos pressupostos da contabilidade, de acordo com a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, é a fiabilidade da informação, representação fidedigna e a substância: A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente (§31); Para ser fiável, a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que ela pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente… (§33); Se a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica …(§35)

Ou seja, não pode a contabilidade reconhecer que a distribuição pela amortização da quota é de resultados transitados, quando é evidente que esses não existem, sendo em substância, uma distribuição do que existe disponível nos termos do CSC - reservas da DLRR..

E não importa afirmar que a situação líquida respeita o artigo 236º do CSC, ou que tinha disponibilidades para efetuar o pagamento, pois não é isso que está em questão, e nem nunca se disse que a requerente não poderia fazer a amortização de quota, mas, apenas, que essa amortização foi possível porque dispunha de reservas DLRR que permitiram cobrir a operaçãoo distribuição do que existe disponível nos termos do CSC - reservas da DLRR.. E mesmo que a Requerente, refira que não movimentou a conta de reservas da DLRR, e não incumpriu as condições do beneficio, na realidade, em substância, o seu montante teve necessariamente de ser reduzido com a operação de amortização de quotas.

O que determina que está correta e conforme à lei a correção no montante total de 118.925,24€.

Sobre a violação do princípio do inquisitório alegado pela Requerente, a AT entende:

"Considera a Requerente que foram violados os princípios da colaboração e do inquisitório porque em sede de inspeção tributária apresentou prova testemunhal visando, alegadamente, fazer

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

compreender a realidade dos factos, bem como explicar a política de investimentos da Empresa, que, no entanto, não foi levada em linha de conta mas que deveria ter sido.
Contudo, todo o processo inspetivo também é norteado pelo princípio de economia processual e pela sujeição das partes à abstenção da prática nele de atos inúteis.
E já em sede de reclamação a AT, considerou ser genérico e vago o valor acrescido de tal diligência para o que amplamente se encontra determinado e documentado nos autos.
Nos termos previstos no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA, o exercício do direito de audição pode ser exercido pelo próprio sujeito passivo ou quem o represente e não por terceiros.
No caso vertente, o pedido de produção de prova testemunhal, complementar ao direito de audição, não é de molde a contribuir para o esclarecimento dos factos nem se reputa de indispensável ao apuramento da verdade, como bem consideraram os Serviços da AT.
E não deverá ser aceite prova testemunhal em matéria que tenha que ser provada por documentos, como é o caso.
No quadro da margem de discricionariedade que assiste à AT, atuando nesta matéria, e reconhecendo preferência à prova documental, foi corretamente considerado que a prova testemunhal nada de novo traria ao procedimento que justificasse o retardamento ou ampliasse o prazo previsto para o direito de audição previsto no artigo 60º do RCPITA.

O incumprimento ou não preenchimento das regras de atribuição dos Benefícios Fiscais, resulta na sua não atribuição.
Cabe ao sujeito passivo nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal, sendo que, a atribuição de um Benefício Fiscal, não se prende só com o cumprimento das normas, mas é necessário igualmente analisar se esse cumprimento, muitas vezes consubstanciado num investimento pelo sujeito passivo, está a ser feito para a prossecução da finalidade do Beneficio."

Quanto à liquidação de juros compensatórios, defende a Requerida que:
"Como resulta do disposto no artigo 35º da LGT: " 1 - São devidos juros compensatórios 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. "

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Resulta do exposto que da conduta da requerente, decorreu atraso da liquidação e entrega do imposto devido passível de um juízo de censura, por dolo ou negligência.

Em cumprimento do disposto no artigo 77º, nº 2 da LGT, o valor que serve de base ao apuramento dos juros compensatórios encontra-se devidamente fundamentado tanto no RIT, quando neste se refere que a ora Requerente " (...) tem que devolver o valor do imposto deduzido a título de DLRR nos períodos de tributação de 2018 (neste período de tributação parcialmente) e de 2019 acrescidos de juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, conforme determina a alínea d) do artigo 34.º do CFI.", fundamentação acompanhada do Quadro 22 a pagina 53 do Relatório que demonstra claramente o cálculo dos mesmos (valor base, datas de inicio e de fim, e a taxa aplicada) e, ainda, relativamente aos juros compensatórios, por recebimento indevido, se acrescenta que "São devidos juros compensatórios nos termos e para os efeitos do artigo 35º da Lei Geral Tributária (LGT) com referência aos impostos em que foi retardada a liquidação /entrega de IRC e IVA.", constatando-se que na respetiva demonstração de liquidação de juros remetida pelo ViaCTT indica expressamente que se trata de "Juros Compensatórios - Recebimento indevido (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LGT).

E não pode colher também a invocação da Requerente, no que à violação do dever de fundamentação diz respeito, pois que se constata dos documentos estarem cumpridos os requisitos mínimos do dever de fundamentação nesta matéria, tal como vem sido realçado pela jurisprudência do STA, com base na qual se afirma que a "fundamentação de uma liquidação de juros compensatórios deve dar a conhecer, no plano factual, o montante do imposto sobre o qual incidem os juros, a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem" - cfr., entre muitos outros, o Acórdão de 30.11.2011, referente ao processo n.º 0619/11, sendo que, quanto à questão da culpa, tem-se entendido que "no caso dos juros compensatórios (...), a factualidade em que há-de radicar o juízo de culpa, não pode ser outra que não aquela que subjaz ao apuramento de imposto entendido em falta, na exata medida em que se integram neste, nos termos do n.º 8, do art.º 35.° da LGT" - Acórdão do TCA Sul, de 11.11.2008, processo n.º 02020/07, razões que foram suficientemente detalhadas no relatório da inspeção e relativamente às quais a requerente logrou opor-se na parte em que as controverteu.

Ainda no que tange ao pressuposto da culpa, tal como defende a Jurisprudência, de que é exemplo o Acórdão do TCA Sul, processo nº 679/12.0BELLE, de 27.01.2022: "IX - Não tendo a liquidação de juros compensatórios de contemplar o juízo de censura, porquanto essa mesma censurabilidade

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

encontra-se nos factos que originam a liquidação do imposto, donde, no respetivo Relatório Inspetivo, e contemplando a mesma o motivo da liquidação, designadamente, que foi liquidada nos termos do 96.º do CIVA, e 35.º da LGT, contendo a referência ao montante de imposto sobre o qual foram liquidados os juros compensatórios, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do artigo 559.º nº 1 do CC), o período de tempo em que tais juros são exigíveis, não se verifica a arguida falta de fundamentação."
In casu, a culpa do sujeito passivo, ou seja, o fundamento da liquidação de juros compensatórios, resulta do facto de a Requerente, não ter atuado com a diligência normal no cumprimento das suas obrigações fiscais."

Relativamente ao pedido de juros indemnizatórios a Requerida entende:
"A aplicação do disposto no artigo 43º, nº1 da LGT dependerá de que se determine a final "que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".
In casu, inexiste erro imputável aos serviços, pelo que não se encontram reunidos pressupostos para que, nos termos do artigo 43° da LGT, haja lugar a juros indemnizatórios a favor da Requerente."

Entende ainda a Requerida que:
"devem ser mantidos os atos de indeferimento da reclamação graciosa identificada com o nº 1309202304001982, bem assim como da liquidação adicional de IRC nº 2023..., datada de 13.03.2023, ora parcialmente contestada, e respetivos juros compensatórios, referentes ao exercício de 2020, de que resultou a Demonstração de Acerto de contas nº 2023..., no montante total a pagar de 125.456,85 €.
Deverá ser reconhecida a improcedência do pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, em virtude de não se encontrarem reunidos os pressupostos de que depende a sua atribuição, nos termos do art.º 43.º da LGT."

4.2. Legislação

A legislação nacional:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Código Fiscal do Investimento ("CFI"), aprovado pelo decreto-lei n.º 162/2014, de 31 de outubro - vigente em 2019 a 2021

"Art.º 1º Objeto

n.º 2 "O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC)".

"Artigo 2.º

Âmbito objetivo

1 - Até 31 de dezembro de 2020, podem ser concedidos benefícios fiscais, em regime contratual, com um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento, aos projetos de investimento, tal como são caracterizados no presente capítulo, cujas aplicações relevantes sejam de montante igual ou superior a (euro) 3 000 000,00.

2 - Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC:

a) Indústria extrativa e indústria transformadora;

(...)

d) Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;

3 - Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior.

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.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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

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

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento".

A Portaria para a qual remete o n.º 3 do artigo 2.º do CFI veio a ser a Portaria n.º 282/2014, de 30 setembro, a qual refere no seu Preâmbulo:

"Atendendo à necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais, nomeadamente as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 27 de julho de 2013 e o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que aprovou o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014, são também definidos na presente portaria os setores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais."

E quanto ao enquadramento comunitário e âmbito setorial, estabelecem os artigos 1.º e 2.º o seguinte:

"*Artigo 1.º*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Enquadramento comunitário

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

Artigo 2.º

Âmbito setorial

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

b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;

O Considerando 31 do RGIC determina: *"podem ser concedidos para promover a criação de novos estabelecimentos, a extensão da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente."*

O artigo 2.º a) 49 do RGIC define o "investimento inicial":

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

O RFAI e a DLRR consubstanciam benefícios fiscais regulados no CFI que operam por dedução à coleta. Em relação ao RFAI, o CFI enquadra-o, no seu artigo 1.º, n.º 2, como um regime de auxílio

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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 RGIC)".

DLRR

As normas do CFI relativas à Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) (revogadas pela Lei n.º 24-D/2022, de 31 de dezembro).

Na redação vigente em 2020 estabelecia-se o seguinte, no que aqui interessa:

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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 areeiros 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.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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.

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;
b) O incumprimento do disposto nos n.ºs 4, 5 ou 6 do artigo 30.º, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado na parte correspondente aos ativos relativamente aos quais não seja exercida a opção de compra ou que sejam transmitidos antes de decorrido o prazo de cinco anos, o qual é adicionado ao montante de imposto a pagar relativo ao período em que se verifiquem esses factos, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;
c) A não constituição da reserva especial nos termos do n.º 1 do artigo 32.º, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, 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;
d) O incumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 32.º implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado correspondente à parte da reserva que seja utilizada para distribuição aos sócios, 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.

4.3. Apreciação

4.3.1. Valor probatório do RIT

Quanto ao valor probatório do RIT é de referir o decidido no Acórdão o Acórdão do TCAN de 21-11-2019, proferido no processo n.º 01625/16.8BEPRT:

"I) A força probatória das informações oficiais da AT encontra-se especialmente regulada pelo artigo 76.º, n.º 1 da LGT, em termos em tudo idênticos aos previstos para os documentos autênticos, pelo que as informações prestadas pela inspeção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei.
(...)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Em primeiro lugar *porque, de conformidade com o disposto no artigo 76º, n.º 1 da LGT, as informações prestadas pela inspeção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei. A força probatória das informações oficiais da AT encontra-se, pois, especialmente regulada em termos em tudo idênticos aos previstos para os documentos autênticos.*

Como na anotação 3 ao referido artigo referem Diogo Leite Campos e outros, «Relativamente a factos a […] força probatória [das informações oficiais] existe quanto aos afirmados como sendo praticados pela administração tributária ou com base na percepção dos seus órgãos ou agentes, ou factos determinados a partir dessa percepção com base em critérios objectivos. // No que concerne aos factos afirmados com base em juízos formulados pela administração tributária a partir dos factos materiais apurados que não sejam determinados com base em critérios objectivos não existe aquela especial força probatória, valendo as informações como elementos sujeitos à livre apreciação da entidade competente para a decisão.// É este o regime geral previsto para a força probatória dos documentos autênticos (art. 371.º, n.º 1, do CC), aqui já estendido aos factos determinados segundo critérios objectivos, e não seria congruente com a opção legislativa e ele subjacente, a atribuição de um estatuto probatório privilegiado às informações prestadas pela administração tributária, que nem sequer está funcionalmente colocada no procedimento tributário numa situação de alheamento em relação ao sentido da decisão, que é uma garantia de isenção da prestação de informações.» (cfr. Lei Geral Tributária anotada e comentada, encontro da escrita editora, 4.ª edição 2012, pág. 670 e 671; no mesmo sentido, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, volume II, 6.ª edição, 2011, áreas Editores, pág. 261, anotação 5). Contudo, «Para terem a força probatória referida, as informações oficiais têm de ser fundamentadas e basearem-se em critérios objectivos (…)» - cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, volume II, 6.ª edição, 2011, áreas Editores, pág. 261, anotação 11. Assim, conforme resulta do acórdão do TCAS nº 02800/08 de 13-04-2010 «2. O relatório da acção inspectiva é um documento autêntico, com força probatória plena, apenas ilidível nos termos da lei, no que concerne às circunstâncias objectivas, nele atestadas, com base na percepção directa do seu autor.»

No mesmo sentido se pronunciou o Acórdão do TCAN de 12-01-2021 proferido no Processo 00250/15.3BEPRT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Entende este Tribunal que a Requerente não logrou fazer prova da inveracidade do constante do RIT.

4.4. RFAI e DLRR

O RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento é um benefício fiscal que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis). Prevê-se a Dedução à coleta de IRC (Esta dedução não pode exceder 50% da coleta do IRC, exceto nos casos de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes) das seguintes importâncias:

No caso de investimentos realizados nas regiões Norte, Centro, Alentejo, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira, 25% das aplicações relevantes, para o investimento realizado até ao montante de € 10.000.000,00, e de 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte excedente;

No caso de investimentos nas regiões do Algarve, Grande Lisboa e Península de Setúbal, 10% das aplicações relevantes. Isenção ou redução de IMI, IMT e Imposto do Selo, relativamente aos prédios utilizados, factos ou atos inseridos no âmbito de investimentos que constituam aplicações relevantes.

O RFAI está previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), que é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014 sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

É aplicado pelos sujeitos passivos consoante o cumprimento das regras e condições estabelecidas na lei, não estando dependente de decisão de concessão pela Administração fiscal.

O art.º 1º, n.º 2 do CFI menciona que: *"O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC)".*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente é uma sociedade comercial, com sede no concelho de..., distrito de Leiria, que se dedica ao fabrico de louça utilitária e decorativa em faiança para a produção em grés porcelânico com o CAE Principal - 23413 - Fabr. artigos ornamentação faiança, porcelana e grés fino.

E com o CAE Secundário:
– 47592 – Com ret louças, cutel. out. art. sim. p/ uso dom. est. Esp. CAE Secundário

– 47910 - Comércio a retalho por correspondência ou via internet.
Com a atividade principal de Fabricação de artigos de ornamentação faiança, porcelana e grés fino, CAE 23413, a A... exerce uma atividade elegível para efeitos de RFAI por enquadramento na alínea b) do artigo 2.º da Portaria 282/2014 e não excecionada pelo artigo 1.º do mesmo normativo.
Contudo, as atividades secundárias em que a empresa está registada de comércio a retalho de louças, cutelarias e outros artigos similares para uso doméstico em estabelecimentos especializados, CAE 47592 e de comércio a retalho por correspondência ou via internet, CAE 47910, estão excecionadas do RFAI por não integrarem as atividades identificadas no artigo 2.º da Portaria 282/2014.

No RIT é referido que:
"Nos termos do artigo 43.º do CFI, o limite máximo é de 25% para os investimentos efetuados na região centro (aplicável à A...), limite este majorado 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 2033/361/CE, da Comissão, de 2003/05/06."

Quer a aplicação do RFAI, quer a aplicação da DLRR obrigam a que os investimentos realizados tenham de se enquadrar no conceito de "investimento inicial", tendo a sociedade fundamentado o mesmo com o aumento da capacidade produtiva.
A Sociedade fundamenta que este enquadramento fiscal se enquadra num projeto único a realizar entre 2019 e 2020 mas depois verifica-se que os investimentos são aleatórios, não interligados e que inclusive entram em funcionamento logo após a sua aquisição, não obedecendo a um projeto de investimento devidamente organizado e apresentado. Se um investimento é relativo á substituição do telhado na nave, outro respeita a compra de carrinhos de transporte.
Outro seria para a abertura de uma loja na internet, que a Requerente vem informar que não ocorreu.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente não alega nem prova qual o aumento da capacidade produtiva resultante deste investimentos.

Por outro lado, não esclarece devidamente em que se consubstancio a mudança da produção da faiança para louça de grés de maior padrão, sem contudo fazer qualificar este tipo de investimento e qual foi o aumento da produção, quer em termos de capacidade de produção quer em resultados económicos.

O artigo 2.º, n.º 2, d), da Portaria n.º 297/2015 estabelece o seguinte:

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.

Resulta da alínea a) do n.º 49 do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 que se enquadram nessa definição quaisquer investimentos relacionados com *"aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente".*

Quer a aplicação do RFAI, quer a aplicação da DLRR obrigam a que os investimentos realizados tenham de se enquadrar no conceito de "investimento inicial", tendo a sociedade fundamentado o mesmo com o aumento da capacidade produtiva.

A Sociedade fundamenta que este enquadramento fiscal se enquadra num projeto único a realizar entre 2015 e 2020, mas depois verifica-se que os investimentos são aleatórios, não interligados e que inclusive entram em funcionamento logo após a sua aquisição.

Inclusive, fundamenta a criação dos postos de trabalho ano a ano e não no final de 2020 com a fundamentação de um projeto único.

O artigo 2.º, n.º 2, d), da Portaria n.º 297/2015 estabelece o seguinte:

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

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.

Resulta da alínea a) do n.º 49 do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 que se enquadram nessa definição quaisquer investimentos relacionados com "*aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*".

Assim, um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de ser um investimento novo e adicional que seja, simultaneamente incremental em relação ao investimento já existente, em termos de capacidade instalada, *não integra* o conceito de investimento inicial, bem como as aquisições de ativos isolados e as reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem "ativos adquiridos em estado de novo" e, por conseguinte, respondendo à questão *in fine* a Requerente não cumpre com os requisitos de acesso ao RFAI , na medida em que se considera incumprido um requisito essencial para o sujeito passivo poder beneficiar do ter realizado investimento inicial conforme estabelecido na al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015 e na al. a) do parágrafo 49 do art.º 2.º do RGIC.

Também não ficou provado (ónus que recai sobre o sujeito passivo), se é que podia ser, de que forma o investimento realizado contribuiu para o aumento da capacidade de produção instalada.

Como o investimento realizado não se pode ser considerado como um investimento inicial ou de expansão da capacidade produtiva, a questão da criação de postos de trabalho fica prejudicada na medida em que nos termos das disposições conjugadas das alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos de IRC que 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, regra geral, 3 anos para as micro ou PME, e 5 para as grandes empresas.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O incremento da atividade só pode ser considerado como um investimento de expansão, que permita incrementos substanciais da capacidade instalada, único com potencial para incrementar o crescimento económico e o emprego que são a principal condição do regime RFAI e objetivo de todos os auxílios regionais ao investimento.
Os auxílios de Estado com finalidade regional não se destinam a financiar as necessidades de investimento para a realização da atividade de exploração corrente, não se destinam ao funcionamento das atividades pré-existentes, ainda que permitam ganhos de eficiência e/ou de produtividade, uma vez que não é a manutenção das atividades que promove o crescimento, o desenvolvimento sustentável e a criação de emprego, é o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais.
Por sua vez, a natureza incremental da "*diversificação da produção de um estabelecimento"* ou da "*mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente"*, está bem patente na quantificação exigida para enquadramento nessas tipologias, nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 3.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

Neste caso concreto, o Tribunal entende que a Requerente não conseguiu demonstrar que se trata de um investimento inicial ou de aumento da capacidade produtivaa, não sendo isso que resulta das faturas referenciadas pela AT no seu RIT.

Quanto à DLRR acresce ao já exposto, que a AT procedeu, conforme é relatado no RIT, à correção à DLRR no valor de 118.925,24 € (98.735,63 € + juros compensatórios de 20.189,61€), pelo facto de os SIT terem verificado que, no âmbito de uma operação de amortização favor do sócio Fundo L..., FCR, NIF ..., tendo contabilisticamente, debitado a conta de reservas livres pelo valor total disponível e ainda, pelo valor restante em falta no montante de €1.988.527,82, ao arrepio das normas contabilísticas, debitado a conta de resultados transitados, embora esta conta apresentasse um saldo nulo.
Como relatado no RIT: *a conta de resultados transitados não tinha qualquer valor distribuível e apurados quais os valores disponíveis para distribuição nos termos do CSC (656.767,43 da conta 54 - Prémios de Emissão, correspondente à amortização de 43,70% da quota do Fundo FCR e o valor de €344.404,10 da conta 551 - Reserva Legal, por exceder o montante exigido pelo artigo 295.º do CSC), concluíram os SIT e bem, que a Requerente utilizou, em 2020, o montante de*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

€987.356,29 (€1.988.527,82 - €656.767,43 - €344.404,10) referente à reserva especial constituída em 2018 e 2019 para que a Requerente pudesse beneficiar da DLRR.

Quanto a este relato relativo à DLRR este Tribunal Arbitral considera e nos termos do artigo n.º 76.º, n.º 1 da LGT, que a força probatória do RIT não foi posta em causa.

Face ao exposto, conclui este Tribunal Arbitral que a Requerente não cumpriu com os requisitos de elegibilidade para efeitos da aplicação do RFAI e o do DLRR e julga improcedente o pedido arbitral e pelo que fica também prejudicada, por inútil, a apreciação da questão do pagamento dos juros indemnizatórios.

5. Decisão

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral julga totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e em consequência:

a) Manter a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.° ...2023..., do Exmo. Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo de subdelegação de competência.

b) Manter a liquidação adicional de IRC nº 2023..., datada de 13.03.2023, ora parcialmente contestada, e respetivos juros compensatórios, referentes ao exercício de 2020, de que resultou a Demonstração de Acerto de contas nº 2023..., no montante total a pagar de 125.456,85 €.

c) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios;

d) Condenar a Requerente no pagamento das custas

6. Valor do processo

Fixa-se ao processo o valor de € **125.456,85**, indicado pela Requerente, respeitante ao montante das retenções na fonte de IRC cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

7. Custas

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de **€. 3.060,00**, a cargo da Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se

Lisboa, 20 de dezembro de 2024

Os Árbitros

_____

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

_____

(Jorge Bacelar Gouveia – Adjunto)

_____

(Ricardo Marques Candeias – Adjunto)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt