

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 634/2024-T

Tema: IRC. Benefício fiscal. RFAI e RCCS

SUMÁRIO:

1. Há que determinar, do conjunto de investimentos realizados pela Requerente, o que é relevante para efeitos de RFAI, dentro da referida tipologia: aumento da capacidade de um estabelecimento já existente. O que passa necessariamente pela avaliação da existência de aumento da capacidade instalada. Acresce não se poder tratar de meros investimentos de substituição.
2. O regime do RCCS tem, para o aumento de capital com recurso a lucros do próprio exercício, o requisito de que o registo comercial de tal aumento ocorra até à entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício em causa. Este é um requisito expresso na norma aplicável.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (presidente), Francisco Nicolau Domingos e Maria Antónia Torres (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I – Relatório

A..., S.A., NIPC ..., registada sob o mesmo número na Conservatória do Registo Comercial, com sede na ..., ..., ...-... ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciação e declaração de ilegalidade, e consequente anulação parcial, da liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, e das liquidações de juros compensatórios n.º 2023 ... e n.º 2023..., e respetiva demonstração de acerto de contas, com compensação n.º 2023..., com um valor total a pagar de € 269.752,69.

Fundamenta, a Requerente, o pedido nos seguintes termos.

Na sequência da análise ao teor das conclusões do procedimento inspetivo com a ordem de serviço n.º OI2023..., considerou a AT que a Requerente não cumpre os pressupostos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), consagrado no artigo 22.º e seguintes do Código Fiscal do Investimento (“CFI”), no montante de € 188.455,85; da Remuneração Convencional do Capital Social (“RCCS”), previsto no artigo 41.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) no montante de € 140.000,00; e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (“DLRR”), consagrado no artigo 27.º e seguintes do CFI, no montante de € 14.900,28.

Em face da fundamentação aduzida pela AT, a Requerente declara discordar totalmente das liquidações objeto dos autos.

i) DO RFAI

No que concerne ao RFAI, em 2019, a Requerente realizou investimentos no valor de € 753.823,22, de onde resultou um benefício fiscal no montante de € 188.455,85.

O RFAI permite aos sujeitos passivos efetuar uma dedução à coleta correspondente a uma percentagem do investimento realizado em ativos fixos tangíveis e intangíveis, quando considerados em aplicações relevantes, e cumpridos os requisitos estabelecidos para o efeito, conforme o disposto no artigo 22.º do CFI.

Acresce que o n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (EU) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho (“RGIC”), diploma comunitário que está na origem da aprovação do CFI e a alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 que procede à regulamentação do CFI, para assegurar a conformidade com as disposições europeias em matéria de auxílios de Estado, definem como aplicações relevantes aquelas que respeitem a “investimentos iniciais”, considerando como tais:

- a) Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;
- b) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- c) a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou
- d) uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente;

Ora, entende a Requerente que os investimentos que realizou cumprem os requisitos para que possa usufruir do RFAI, tendo aqueles, nomeadamente, sido realizados em ativos fixos tangíveis e intangíveis, que corresponderam a um investimento inicial enquadrado com as disposições do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC.

Entende a Requerente que não se trata de “aquisições isoladas”, como refere a AT, mas que fazem parte do projeto de atualização, modernização e aumento da capacidade das suas Unidades Hoteleiras.

No mesmo sentido, entende que também não se trata de “investimentos de substituição”, isoladamente considerados, porque vão muito além da pura substituição de equipamentos já existentes. E, acrescenta que, ainda que assim não se entendesse, tem sido entendimento recorrente da jurisprudência maioritária que os “investimentos de substituição” propriamente ditos são elegíveis para o RFAI, desde que sejam cumpridos determinados pressupostos.

A Requerente remete para a Decisão Arbitral de 25/06/2021, proferida no processo n.º 574/2020, do CAAD, onde se refere que: *“Por principio, não há ativos fixos tangíveis que, pela sua natureza, não se enquadram no conceito de “investimento inicial”, dependendo este enquadramento da sua relação com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento, a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.”*

Em face do exposto, entende a Requerente ser evidente que, não são de excluir do conceito de “investimento inicial” os denominados “investimentos de substituição”, nomeadamente quando a simples substituição de ativos, ainda que individualmente considerados, conduzam ao “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, mesmo que se considerasse que os equipamentos adquiridos se traduzem em “investimentos/equipamentos de substituição”, a aquisição destes não poderia deixar de ser considerada como um “investimento inicial”, conforme é exigido pelo regime, desde que cumpra com os requisitos estabelecidos pelo n.º 49, do artigo 2.º, do RGIC, e pelo artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, i.e., nomeadamente se estiverem relacionados com aumento da capacidade existente (entre outros).

De facto, na sequência do investimento realizado, a Requerente enquadrou os ativos adquiridos no âmbito da tipologia prevista na alínea a), do n.º 49, do artigo 2.º, do RGIC, mais precisamente “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”.

A este propósito, a Requerente refere que o aumento da capacidade não terá necessariamente de se traduzir num aumento do número de quartos de hotel, interpretação essa que, segundo entende, não encontra qualquer fundamentação na legislação aplicável *in casu*.

O aumento da capacidade de uma unidade hoteleira pode ser aferido, em seu entender, de outras formas que não exclusivamente o aumento do número de quartos, nomeadamente pelo aumento do número de estadias. Até porque um hotel vende um serviço integrado e não apenas um quarto. Há até casos de reservas exclusivas dos serviços que não implicam a utilização dos quartos.

Exemplifica a Requerente que o simples facto de proceder à cobertura de uma piscina lhe permitiu maximizar a utilização da mesma além dos períodos de verão e com isso aumentar a oferta de serviços anuais / número de estadias.

Compara a Requerente a sua situação com o caso objecto do Processo n.º 574/2020-T, em que o Tribunal considerou como investimento elegível a simples substituição de uma máquina industrial que permitia o aumento da capacidade produtiva (maior número de produtos produzidos). Note-se que não aumentou o número de máquinas (substitui-se a máquina existente, por outra com maior capacidade). Entende a Requerente que, no caso em apreço, passa-se o mesmo: mesmo que se tivesse mantido o número total de quartos – o que ainda assim não é verdade –, aumentou-se a oferta disponibilizada pela Requerente, quer por aquisições de novo equipamento diferenciado, quer por aumento/melhoramento dos serviços prestados, que aumentou significativamente o número de estadias vendidas/serviços disponibilizados, ou seja, aumentou a capacidade produtiva da Requerente, pois tornou-se capaz de oferecer mais ao seu cliente, do que anteriormente.

Vejam-se as estadias em apreço:

Número de estadias (em % de ocupação)						
	Antes do investimento	Após o investimento				
Período	2018	2019	2020 (Covid)	2021 (Covid)	2022	2023
Estadias (em %)	73%	78%	36%	42%	70%	76%

Entende a Requerente que logo no ano do investimento (2019) há um aumento do número de estadias (produto), o qual é afetado nos anos seguintes pelo impacto da Covid-19, retomando e

ultrapassando novamente os valores de 2018 (anterior ao investimento) em 2023 (período em que se mantêm os ativos objeto de investimento).

Simultaneamente, continua a Requerente, verificou-se também um aumento da performance da Requerente, bem como a criação de emprego e o seu volume de negócios (factos admitidos pela AT no Relatório de Inspeção e que, conforma consta do RGIC, estão na base dos objetivos dos auxílios com finalidade regional, de entre os quais o RFAI – em especial o aumento do emprego e performance de uma empresa).

Conclui que é inequívoco o aumento da capacidade existente, na medida em se verifica um aumento da oferta disponibilizada – estadias –, passível de gerar uma maior receita, tal como veio efetivamente a verificar-se (e conforme é constatado pela própria AT no seu Relatório de Inspeção).

Mas mesmo que assim não se entenda, acrescenta a Requerente que aumentou também a capacidade física da Unidade Hoteleira. Com efeito, o investimento realizado pela Requerente permitiu a modernização dos quartos, passando a disponibilizar quartos que antes se encontravam inutilizados – por falta de condições/meios e/ou equipamento –, a atualização dos quartos de modo a adaptá-los também a pessoas com mobilidade reduzida, a atualização/abertura de novos serviços de restauração, eventos, entre outros, são tudo formas alternativas de aumento da capacidade, uma vez que há um aumento quantitativo e qualitativo dos serviços disponibilizados ao público, i.e., um aumento do *output* da unidade hoteleira.

A Requerente refere que também procedeu a ajustamentos que permitiram alargar o seu acesso a pessoas de mobilidade reduzida e a uma atualização da sala de conferências, que resultou num aumento dos lugares disponíveis. E, finalmente, destaca também obras de modernização e aumento da capacidade e dos serviços de restauração na Unidade Hoteleira.

Desta forma, o investimento realizado permitiu efetivamente um aumento da capacidade física existente, na medida em se verifica um aumento quantitativo e qualitativo da oferta

disponibilizada, também ela passível de gerar maior receita, tal como se veio efetivamente a verificar (e conforme é constatado pela própria AT no seu relatório de inspeção).

Em face do exposto, entende a Requerente que deve ficar claro que o investimento realizado pela Requerente, por via da aquisição de novos equipamentos, é enquadrável no conceito de “investimento inicial”, que efetivamente levou a um “aumento da capacidade existente” – número de estadias, e conseqüentemente um aumento do volume de negócios. Pelo que a desconsideração fiscal dos montantes de RFAI declarados na declaração Modelo 22 do período de 2019, tal como originalmente inscritos, enferma de manifesta ilicitude, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Por seu lado, entende a Requerida que o investimento realizado pela Requerente, ao abrigo da tipologia referida, não correspondeu “ao aumento da capacidade nas unidades hoteleiras, concretamente, no aumento do número de quartos disponibilizados para utilização, pelo que não poderá ser incluído no conceito de “investimento inicial”.

Refere a AT que “para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de “investimento inicial”, não se considerando como aplicação relevante a “aquisição isolada” de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, não sendo elegível como aplicação relevante o investimento na “aquisição de equipamentos de substituição”.

E refere ainda que “não obstante os investimentos em causa terem como objetivo comum o aumento da rentabilidade da empresa, melhoria da qualidade do serviço prestado e modernização da empresa, entre outros, não se inseriram numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente às tipologias do investimento indicadas: “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, atenta a atividade desenvolvida pela entidade”.

Conclui a AT referindo que “atendendo à alínea a) do § 49, do artigo 2.º do RGIC e alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, bem como nos termos do n.º 5 do artigo 22.º do CFI, não é possível aceitar como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI, os investimentos realizados (substituição e renovação de bens, serviços de reparação de bens e equipamentos existentes), por não terem enquadramento no âmbito de um projeto de “investimento inicial” e não se poderem qualificar como adições de ativos”.

E continua expressando que, “Contudo, apesar de todo o mérito e razoabilidade de tais intervenções e aquisições, não se poderá querer considerar tais despesas como elegíveis em sede de RFAI, quando este benefício fiscal augura auxiliar as empresas na adoção de verdadeiras estratégias de crescimento económico, no caso, obrigatoriamente relacionadas com um aumento da capacidade de produção instalada.”

Concluindo que, “Assim, não é possível de se considerar como “investimento inicial”, nem indutora do necessário “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”.

ii) Da RCCS

A Remuneração Convencional do Capital Social (“RCCS”) é um benefício fiscal contemplado no artigo 41.º A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), que permite a dedução de uma importância, limitada a cada exercício, da taxa de 7% do montante das entradas realizadas até € 2.000.000,00, por entregas em dinheiro ou através da conversão de créditos, e ainda do recurso aos lucros do próprio exercício no âmbito da constituição de sociedades ou no aumento do capital social, desde que cumpridos certos requisitos.

Com efeito, determina a alínea a), do n.º 2, do artigo 41.º A do EBF que a dedução em apreço *“aplica-se exclusivamente às entradas efetivamente realizadas em dinheiro, no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária, às entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital, e ao aumento de capital com recurso aos lucros gerados no*

próprio exercício, desde que, neste último caso, o registo do aumento de capital se realize até à entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício em causa;“ (sublinhado nosso).

Entende a AT que a Requerente realizou o aumento de capital com recurso aos lucros gerados no próprio exercício, mas o registo do aumento de capital realizado pela Requerente não é tempestivo.

A Requerente discorda da posição da AT, requerendo a declaração da ilicitude da inerente correção. E expõe.

No que respeita ao prazo para entrega da declaração de rendimentos do período em causa, foi emitido o Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 104/2020-XXII, de 9 de março de 2020, que determinou como prazo para a apresentação da Modelo 22 de IRC o dia 31 de julho de 2020, sendo este novamente alargado, até 3 de agosto de 2020, face aos constrangimentos associados à situação pandémica criada pela doença Covid-19.

Ora, o aumento de capital realizado pela Requerente ocorre por deliberação datada de 26 de junho de 2020, conforme consta da ata da Assembleia Geral Ordinária da Requerente n.º 71. O aumento de capital está refletido e registado na Declaração Modelo 22 de IRC, submetida pela Requerente em 24/08/2020 (cfr. campo 774 do quadro 07 e campo 409 do quadro 04 do Anexo D, da Declaração em apreço), tendo o pedido do registo do aumento de capital sido efetuado junto da Conservatória do Registo Comercial (“CRC”) em 21/12/2020.

Entende a Requerente que não releva para este efeito a data do pedido do registo junto da CRC competente, conforme defende a AT. E que a AT confunde o conceito legal referido no normativo em análise “*registo do aumento do capital*”, com a factualidade ocorrida relativa ao pedido do registo junto da Conservatória do Registo Comercial.

Com efeito, refere a Requerente que o registo comercial não é *per si* o ato constitutivo do aumento de capital, tendo apenas como objetivo dar publicidade à situação jurídica em causa (i.e., ao aumento de capital).

Mesmo que assim não se entenda – ou seja, que para efeitos da norma em apreço, o registo do aumento do capital da Requerente é temporâneo -, a Requerente entende que a exigência legal de que o registo esteja realizado à data da declaração de rendimentos, consubstancia uma proteção relativamente a alterações subsequentes da declaração de rendimentos que venham indicar a preexistência de um aumento não registado, o que no caso não ocorreu. Ou seja, a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, submetida em 24/08/2020, não foi alterada e, naturalmente, já refletia o aumento de capital em apreço.

Por seu lado, a Requerida, conforme anteriormente referido, mantém que, embora a Requerente tenha, de facto, realizado o aumento de capital com recurso aos lucros gerados no próprio exercício, o registo de tal aumento de capital não foi tempestivo.

Por fim, acresce que o presente pedido de pronúncia arbitral é parcial, considerando que a Requerente não vem contestar a correção efetuada pela AT em sede de Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos no montante de €14.900,28.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

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 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), 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 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral ficou regularmente constituído em 16 de julho de 2024.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe, então, apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- A) A Requerente é sociedade dominante de um grupo de sociedades, tributado por opção pelo Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, sociedades essas que foram objecto de procedimentos inspetivos externos pela Requerida ao exercício de 2019.
- B) Desses procedimentos resultou a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., de 19/12/2023, com Demonstração do Acerto de Contas n.º 2023..., com compensação n.º 2023 ... e liquidações de juros compensatórios números 2023...e 2023... .
- C) Das correções efetuadas resultou um valor a pagar de €269.752,69, incluindo juros compensatórios, no montante de € 31.609,13.

D) As referidas correcções versaram três matérias em sede de benefícios fiscais: i) RFAI, ii) RCCS e iii) DLRR, não tendo, contudo, a Requerente contestado a correcção relativa a DLRR.

E) No que ao RFAI concerne, a Requerente, através de sociedades do Grupo, realizou, durante o exercício de 2019, uma série de investimentos em activos tangíveis e intangíveis, no montante total de € 753.823,42, conforme documento nº 6 anexo à petição inicial, aqui replicado.

Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
D...	Instalações elétricas Hotel / C...	8 829,76	O presente investimento prendeu-se com a remodelação do Restaurante, o qual foi objeto de aumento, permitindo passar a sentar cerca de mais 20 pessoas. Este investimento implicou a aquisição conjunta dos vários ativos tais como alteração/atualização do sistema de incêndios do hotel, a aquisição de mais mesas, cadeiras e alcatifa para o restaurante, unidades de climatização adicionais, atualização do sistema de rede TV.
E...	Rede TV interna	6 042,80	
F...	Sistema incêndio Hotel / C...	17 312,06	
G...	Unidade climatização restaurante	1 980,00	
H...	Serviços prestados restaurante	38 731,03	
I...	Mesas e cadeiras restaurante	19 440,00	
J...	Alcatifa	16 879,99	
		109 215,64	

Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
K...	Cobertura piscina Hotel	6 089,88	O presente investimento está relacionado com as obras realizadas na piscina e partes conexas. Para aumentar a oferta do Hotel, era essencial disponibilizar uma piscina coberta, aumentando assim a oferta deste serviço que apenas tinha lugar durante cerca de 4 meses do ano, para passar a funcionar de forma regular durante os 12 meses do ano, permitindo receber mais clientes. No âmbito dos serviços conexos à piscina, em específico o bar que lhe presta suporte, foram adquiridas cadeiras, móveis de suporte, um forno adicional, ar condicionado na piscina, cadeiras e cortinas de privacidade, bem como um computador adicional.
K...	Serviços prestados Hotel	6 858,94	
L...	Cortinas, capa de maple, fundo cadeira	4 360,61	
M...	Restauro cadeiras/sofás	12 215,00	
N...	Móveis Ancarmóvel	5 750,00	
O...	Auto lavadora	3 185,00	
P...	Forno convector misto gas	9 188,00	
Q...	Ar condicionado Hotel / C...	5 622,36	
R...	Computador Apple Imac 21 4K IS	1 421,95	
		54 691,74	

Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
K...	Serviços prestados no Hotel	3 922,19	Foram adquiridas cortinas, cabeceiras e cadeiras adicionais e contratados serviços de instalação dos mesmos, para um conjunto de quartos inutilizados, aumentando a oferta de quartos disponíveis.
L...	Cortinas, cabeceiras e cadeiras estofada	13 746,01	
		17 668,20	

Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
K...	Serviços prestados Hotel / B...	32 469,05	Foi realizado um forte investimento neste hotel, que permitiu aumentar o número de quartos disponibilizados a clientes, uma vez que um conjunto significativo de quartos não verificavam as condições para serem disponibilizados. Este aumento de capacidade do Hotel e da sua ocupação, implicou a aquisição de uma Torre adicional de arrefecimento, para fazer face a esse aumento de capacidade e respetivo material de suporte (tubagens, central elétrica adicional, etc.). Face a esse aumento de capacidade/ocupação, foi necessário instalar 4 novos elevadores, permitindo aumentar o acesso de pessoas, nomeadamente com mobilidade reduzida, aos andares superiores e inferiores (garagem). Realizou-se ainda um investimento na sala de conferências (videoprojetor, candeeiro), essencial para alargar a oferta a novos clientes corporativos.
K...	Serviços prestados Hotel / B...	9 857,18	
K...	Equipamentos elétricos Hotel / B...	9 927,08	
S...	Candeeiro pe	4 503,60	
T...	Videoprojetor, mesa e microfone	3 086,00	
U...	Instalação quadro comutação	3 890,00	
W...	Torre de arrefecimento chiller	259 558,84	
X...	Elevadores Hotel / B...	98 036,30	
		421 328,05	

Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
K...	Serviços prestados Hotel	4 207,00	Foram realizadas obras em quartos que estavam disponibilizados, nomeadamente por não disporem de água quente. Nesse sentido, foram reabilitados um conjunto significativo de quartos, passando a introduzi-los no leque de oferta do Hotel, permitindo com isso aumentar o número de estadias. Substituíram-se banheiras por bases de duche e cobre pés para permitir o acesso a pessoas com capacidade reduzida e idosos, incrementando a oferta desses quartos.
K...	Serviços prestados Hotel	4 233,46	
G...	Instalações água quente Hotel	119 600,00	
D...	Equipamento elétrico	2 674,37	
I...	Cortinas	7 171,35	
Y...	Cobre pés	5 537,00	
Z...	Loças WC	1 117,80	
Q...	Sistema de desenfumagem	6 378,81	
		150 919,79	
	TOTAL FINAL	753 823,42	

- F) Os investimentos foram realizados em cinco unidades hoteleiras detidas pelo Grupo e a existência/realização dos mesmos não foi contestada pela Requerida.
- G) A Requerente efectuou na sua Modelo 22 relativa ao exercício de 2019, a dedução em sede de RFAI relativa a esses montantes de investimento, dedução essa que foi integralmente desconsiderada pela Requerida na referida liquidação adicional.
- H) No que se refere à RCCS, a Requerente realizou um aumento de capital, com recurso aos lucros gerados no próprio exercício, conforme deliberação datada de 26 de junho de 2020 (cfr. acta da Assembleia Geral Ordinária da Requerente).
- I) O aumento de capital está refletido e registado na Declaração Modelo 22 de IRC, submetida pela Requerente em 24 de agosto de 2020.
- J) O pedido do registo do aumento de capital foi efetuado pela Requerente junto da Conservatória do Registo Comercial (“CRC”) em 21 de dezembro de 2020.

Factos não provados

Não há factos não provados que se considerem relevantes para a decisão da causa.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Matéria de direito

Entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal, se resume à análise de duas questões essenciais:

- i. Se cumpriu a Requerente todos os pressupostos necessários para beneficiar do regime do RFAI, conforme artigo 22.º e seguintes do CFI;
- ii. Se a Requerente cumpriu todos os requisitos para beneficiar do regime do RCCS, os

quais estão previstos no artigo 41.º - A do EBF.

Então vejamos.

i. RFAI

O TFUE consagra, nos seus artigos 107.º a 109.º, o regime jurídico que regula os auxílios de Estado, cuja finalidade é proibir os Estados Membros de conceder auxílios que ponham em perigo a concorrência dentro da União Europeia.

Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, b), do mesmo Tratado, a determinação das regras de concorrência, necessárias ao funcionamento do mercado interno, fazem parte da reserva de competência exclusiva da União Europeia. Ao que acresce que, em matérias de competência exclusiva da União, só esta pode legislar e adotar actos juridicamente vinculativos. Os Estados-Membros apenas poderão legislar em circunstâncias especiais, se habilitados pelo direito europeu ou com o objectivo de executar actos da União.

Neste âmbito surge o RGIC, cujo primeiro capítulo, sob a epígrafe “Disposições comuns”, dispõe sobre as normas comuns a todas as categorias de auxílios aí abrangidas, e consagra “a obrigatoriedade de os Estados respeitarem certos princípios quando se decidem a implementar auxílios...”, de acordo com as diretrizes que os auxílios devem respeitar para serem considerados compatíveis com o mercado interno.

Assim, o RGIC vem definir os princípios e diretrizes que devem servir de enquadramento à ação legislativa dos Estados-Membros nestas matérias, os quais, ao constarem de um regulamento adoptado pela Comissão Europeia, são obrigatórios em todos os seus elementos e diretamente aplicáveis em todos os Estados-Membros, como expressamente determina o artigo 288.º do TFUE e reitera o artigo 59.º do RGIC.

O RFAI é um benefício fiscal regulado no Código Fiscal de Investimento, o qual opera por dedução à coleta, sendo considerado um regime de auxílio com finalidade regional aprovado

“nos termos do Regulamento (UE) n.º651/2014 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...”. Assim, é no contexto normativo do RGIC que deve ser interpretado e aplicado o regime do RFAI e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

É do RGIC que resulta que os auxílios com finalidade regional (como é o caso do RFAI) se destinam a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável, prevendo o seu Considerando 31 que *“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.”*

E é nas definições aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, e com relevância para estes autos que, no artigo 49.º, n.º 2, a), do RGIC, encontramos o que se considera como “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 investimento, nomeadamente em sede de RFAI, tem de se materializar em ativos corpóreos e incorpóreos e estar relacionado com as seguintes condições não cumulativas:

- (a) A criação de um novo estabelecimento;
- (b) O aumento da capacidade de um estabelecimento existente;
- (c) A diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; ou
- (d) A mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.

Por seu lado, o artigo 22.º, n. os 1 e 2 alínea a), do CFI determina o seguinte:

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

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

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

O RFAI permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis) e 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).

Acresce que é um benefício aplicado pelos sujeitos passivos sem necessidade de autorização prévia da Administração fiscal.

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.

Apreciação da questão

A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades que se dedicam à actividade hoteleira. A Requerente, através das suas participadas, realizou investimentos em cinco unidades hoteleiras durante o exercício de 2019, investimentos esses descritos no anexo 6 à petição inicial, e acima replicado.

Para a aplicação do RFAI, como vimos, os investimentos realizados têm de se enquadrar no conceito de “investimento inicial”, tendo a Requerente, dentro do conceito, fundamentado o mesmo com o aumento da capacidade produtiva.

De uma forma genérica, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores da indústria extrativa e transformadora, turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo, atividades e serviços informáticos, agrícolas, I&D, tecnologias da informação, defesa, ambiente, energia, telecomunicações e atividades de centros de serviços partilhados.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro para que um determinado sujeito passivo possa beneficiar do RFAI, é necessário que cumpra um conjunto de condições, cumulativas, nomeadamente:

- a) *Disponha de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- b) *O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- c) *Manutenção na empresa e na região dos bens objeto do investimento, durante um período mínimo de três anos, no caso de PME's, ou de cinco anos, nos restantes casos ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.º 64.º-B/2011 e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do CIRC;*
- d) *Inexistência de dívidas ao Estado e à Segurança Social ou, caso existam, tenham o seu pagamento devidamente assegurado;*
- e) *Não enquadramento das entidades no conceito de “empresa considerada em dificuldades”, nos termos das orientações comunitárias;*
- f) *Efectuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo (cinco anos) de manutenção dos bens objeto de investimento, conforme análise à frente.*

Destes requisitos, é colocado apenas em questão pela AT, o referido na alínea f) no que concerne ao que é investimento relevante.

Adicionalmente, nos termos da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, com o objetivo assegurar a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 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 da União Europeia, bem como das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional, o RFAI apenas é aplicável relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a), do parágrafo 49, do artigo 2.º do RGIC.

Considera-se como tal um investimento em ativos corpóreos ou incorpóreos relacionado 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.

No caso concreto, o enquadramento é dado por referência à tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”. Não definindo a legislação fiscal estes conceitos, entendemos que se poderá recorrer à legislação aplicável ao regime do Portugal 2020, o qual refere que:

“(…) O aumento da capacidade produtiva deve corresponder no mínimo a 20% da **capacidade instalada** em relação ao ano pré-projeto. Para demonstrar o cumprimento do aumento mínimo de 20% é admitido o aumento em termos de Valor Bruto da Produção (VBP) ou outro critério tecnicamente sustentável pela empresa.(…)”.

Assim, no âmbito desta tipologia de investimento, entendemos que a empresa deverá aumentar a sua capacidade produtiva de bens e/ou serviços já produzidos em cada estabelecimento, neste caso, hotel, sendo isso considerado como o aumento da sua capacidade instalada.

Acresce referir que 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, bem como as aquisições de activos isolados e as reparações e benfeitorias em activos existentes não constituem “activos adquiridos em estado de novo”, não cumprindo com os requisitos de acesso ao RFAI.

Elegibilidade da atividade desenvolvida

No caso em concreto, não se questiona a elegibilidade da actividade desenvolvida pela Requerente, nem a verificação dos requisitos acima referidos, com excepção do referido na alínea f).

Considerando as aplicações relevantes, no âmbito do benefício fiscal do RFAI, elas são ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, bem como ativos intangíveis constituídos por despesas com transferência de tecnologia. No que se refere aos ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado novo, excepcionam-se da aplicabilidade do benefício:

- i) Terrenos (salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa);
- ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios (salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas);
- iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
- iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
- v) Equipamentos sociais e outros bens de investimento que não afetos à exploração da empresa.

No concreto, há então que determinar, dentro do conjunto de investimentos apresentados pela Requerente, por hotel, o que é relevante para efeitos de RFAI, dentro da referida tipologia: aumento da capacidade de um estabelecimento já existente. O que, como atrás se expôs, passa necessariamente pelo aumento da capacidade instalada, ao que acresce não se poder tratar de meros investimentos de substituição.

Então vejamos.

- CC...

CC...	Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
	K...	Serviços prestados Hotel	4 207,00	
	K...	Serviços prestados Hotel	4 233,46	
	W...	Instalações água quente Hote	119 600,00	Foram realizadas obras em quartos que estavam disponibilizados, nomeadamente por não disporem de água quente. Nesse sentido, foram reabilitados um conjunto significativo de quartos, passando a introduzi-los no leque de oferta do Hotel, permitindo com isso aumentar o número de estadias. Substituíram-se banheiras por bases de duche e cobre pés para permitir o acesso a pessoas com capacidade reduzida e idosos, incrementando a oferta desses quartos.
	D...	Equipamento elétrico	2 674,37	
	L...	Cortinas	7 171,35	
	Y...	Cobre pés	5 537,00	
	Z...	Louças WC	1 117,80	
	Q...	Sistema de desenfumagem	6 378,81	
			150 919,79	
		TOTAL FINAL	753 823,42	

"Foram realizadas obras em quartos que estavam disponibilizados, nomeadamente por não disporem de água quente. Nesse sentido, foram reabilitados um conjunto significativo de quartos, passando a introduzi-los no leque de oferta do Hotel, permitindo com isso aumentar o número de estadias. Substituíram-se banheiras por bases de duche e cobre pés para permitir o acesso a pessoas com capacidade reduzida e idosos, incrementando a oferta desses quartos."

Durante a audição de testemunhas clarificou-se que os quartos tinham previamente água quente, mas que era um sistema com base num cilindro em cada quarto.

Ora, quer no que concerne à instalação de água quente, quer no que concerne aos demais elementos elencados (entre outros, equipamento eléctrico, cortinas, louças de WC, sistema de desenfumagem, tem de se entender que se trata de investimento de substituição, sem se poder enquadrar num conceito de investimento inicial capaz de, por si só, aumentar a capacidade instalada do hotel. Os quartos existiam e existiam os equipamentos, tendo sido apenas reformulados.

- AA...

AA...	Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
	H...	Serviços prestados no Hotel	3 922,19	Foram adquiridas cortinas, cabeceiras e cadeiras adicionais e contratados serviços de instalação dos mesmos, para um conjunto de quartos inutilizados, aumentando a oferta de quartos disponíveis.
	L...	Cortinas, cabeceiras e cadeiras estofada	13 746,01	
			17 668,20	

"Foram adquiridas cortinas, cabeceiras e cadeiras adicionais e contratados serviços de instalação dos mesmos, para um conjunto de quartos inutilizados, aumentando a oferta de quartos disponíveis".

A mesma conclusão se pode retirar neste caso. Trata-se de investimentos de substituição que não podem ser qualificados como passíveis de aumentar, por si só, a capacidade instalada do hotel.

- CC...

Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
H...	Cobertura piscina Hotel	6 089,88	O presente investimento está relacionado com as obras realizadas na piscina e partes conexas. Para aumentar a oferta do Hotel, era essencial disponibilizar uma piscina coberta, aumentando assim a oferta deste serviço que apenas tinha lugar durante cerca de 4 meses do ano, para passar a funcionar de forma regular durante os 12 meses do ano, permitindo receber mais clientes. No âmbito dos serviços conexos à piscina, em específico o bar que lhe presta suporte, foram adquiridas cadeiras, móveis de suporte, um forno adicional, ar condicionado na piscina, cadeiras e cortinas de privacidade, bem como um computador adicional.
H...	Serviços prestados Hotel /	6 858,94	
L...	Cortinas, capa de mapie, fundo cadeira	4 360,61	
M...	Restauro cadeiras/sofás	12 215,00	
N...	Móveis Ancarmóvel	5 750,00	
O...	Auto lavadora	3 185,00	
P...	Forno convector misto gas	9 188,00	
Q...	Ar condicionado Hotel	5 622,36	
R...	Computador Apple imac 21 4K 15	1 421,95	
		54 691,74	

"O presente investimento está relacionado com as obras realizadas na piscina e partes conexas. Para aumentar a oferta do Hotel, era essencial disponibilizar uma piscina coberta, aumentando assim a oferta deste serviço que apenas tinha lugar durante cerca de 4 meses do ano, para passar a funcionar de forma regular durante os 12 meses do ano, permitindo receber mais clientes. No âmbito dos serviços conexos à piscina, em específico o bar que lhe presta suporte, foram adquiridas cadeiras, móveis de suporte, um forno adicional, ar condicionado na piscina, cadeiras e cortinas de privacidade, bem como um computador adicional."

Ora, quanto a estes investimentos, a conclusão que retiramos é idêntica. Os equipamentos existiam e foram substituídos. A cobertura da piscina, sendo um elemento novo, não se pode considerar que, por si só, aumente a capacidade instalada do hotel.

- B...

Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
K...	Serviços prestados Hotel	32 469,05	Foi realizado um forte investimento neste hotel, que permitiu aumentar o número de quartos disponibilizados a clientes, uma vez que um conjunto significativo de quartos não verificavam as condições para serem disponibilizados. Este aumento de capacidade do Hotel e da sua ocupação, implicou a aquisição de uma Torre adicional de arrefecimento, para fazer face a esse aumento de capacidade e respetivo material de suporte (tubagens, central elétrica adicional, etc.). Face a esse aumento de capacidade/ocupação, foi necessário instalar 4 novos elevadores, permitindo aumentar o acesso de pessoas, nomeadamente com mobilidade reduzida, aos andares superiores e inferiores (garagem). Realizou-se ainda um investimento na sala de conferências (videoprojetor, candeeiro), essencial para alargar a oferta a novos clientes corporativos.
K...	Serviços prestados Hotel	9 857,18	
D...	Equipamentos eletricos Hotel	9 927,08	
S...	Candeeiro pe	4 503,60	
T...	Videoprojector, mesa e microfone	3 086,00	
U...	Instalação quadro comutação	3 890,00	
W...	Torre de arrefecimento chiller	259 558,84	
X...	Elevadores Hotel	96 036,30	
		421 328,05	

"Foi realizado um forte investimento neste hotel, que permitiu aumentar o número de quartos disponibilizados a clientes, uma vez que um conjunto significativo de quartos não verificavam

as condições para serem disponibilizados. Este aumento de capacidade do Hotel e da sua ocupação, implicou a aquisição de uma Torre adicional de arrefecimento, para fazer face a esse aumento de capacidade e respetivo material de suporte (tubagens, central eléctrica adicional, etc.). Face a esse aumento de capacidade/ocupação, foi necessário instalar 4 novos elevadores, permitindo aumentar o acesso de pessoas, nomeadamente com mobilidade reduzida, aos andares superiores e inferiores (garagem). Realizou-se ainda um investimento na sala de conferências (videoprojetor, candeeiro), essencial para alargar a oferta a novos clientes corporativos.”

Aqui apesar de a Requerente referir que houve um investimento que aumentou o número de quartos disponibilizados, no detalhe, não há investimentos relacionados com quartos. No concreto, os investimentos são equipamentos como uma torre de arrefecimento, uma central eléctrica nova e tubagens, elevadores novos, e material para uma sala de conferências já existente.

Ora, mais uma vez se entende que se trata de investimentos de substituição, que não se conseguem enquadrar num aumento de capacidade instalada.

- C...

Fornecedor	Descrição	Valor	Comentários
D...	Instalações elétricas Hotel	8 829,76	
E...	Rede TV interna	6 042,80	
F...	Sistema incêndio Hotel	17 312,06	O presente investimento prendeu-se com a remodelação do Restaurante, o qual foi objeto de aumento, permitindo passar a sentar cerca de mais 20 pessoas. Este investimento implicou a aquisição conjunta dos vários ativos tais como alteração/atualização do sistema de incêndios do hotel, a aquisição de mais mesas, cadeiras e alcatifa para o restaurante, unidades de climatização adicionais, atualização do sistema de rede TV.
G...	Unidade climatização restaurante	1 980,00	
H...	Serviços prestados restaurante	38 731,03	
I...	Mesas e cadeiras restaurante	19 440,00	
J...	Alcatifa	16 879,99	
		109 215,64	

"O presente investimento prendeu-se com a remodelação do Restaurante, o qual foi objeto de aumento, permitindo passar a sentar cerca de mais 20 pessoas. Este investimento implicou a aquisição conjunta dos vários ativos tais como alteração/atualização do sistema de incêndios do hotel, a aquisição de mais mesas, cadeiras e alcatifa para o restaurante, unidades de climatização adicionais, atualização do sistema de rede TV."

Neste caso, segundo resultou da inquirição, preparou-se uma nova sala para restaurante alargando a capacidade de servir refeições. Ora, entende-se que existe, de facto, o aumento da capacidade instalada do restaurante no hotel, sendo que o serviço de restauração do hotel é um serviço de alguma forma autónomo do serviço de disponibilização de quartos. Nem todos os hóspedes fazem refeições no hotel, mas havendo mais lugares no restaurante mais hóspedes (e não-hóspedes) podem optar por fazê-lo.

No entanto, dos activos elencados, apenas mesas, cadeiras, alcatifa e unidades de climatização adicionais parecem ter uma ligação directa a este investimento. A actualização da rede de TV, redes eléctricas e do sistema de incêndios enquadram-se como investimentos de substituição porque já teriam de existir, não havendo uma conexão específica à nova sala de restaurante.

Improcede, assim, parcialmente a pretensão da Requerente, dando-se provimento ao montante de € 77 031,02 relativo ao alargamento do restaurante do C...: i) unidade de climatização de restaurante, ii) serviços prestados restaurante, iii) mesas e cadeiras restaurante, e iv) alcatifa.

Este montante terá correspondido a uma dedução em sede de RFAI no montante de € 19 257,76.

ii. RCCS

No que concerne ao tema da RCCS, a lei refere o seguinte no artigo 41º - A do EBF:

Artigo 41.º-A

Remuneração convencional do capital social

1 - Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas, e demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português, pode ser deduzida uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, calculada

mediante a aplicação, limitada a cada exercício, da taxa de 7 % ao montante das entradas realizadas até (euro) 2 000 000, por entregas em dinheiro ou através da conversão de créditos, ou do recurso aos lucros do próprio exercício no âmbito da constituição de sociedade ou do aumento do capital social, desde que: (redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

a) (Revogada); (redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

b) (Revogada); (redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

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

d) A sociedade beneficiária não reduza o seu capital social com restituição aos sócios, quer no período de tributação em que sejam realizadas as entradas relevantes para efeitos da remuneração convencional do capital social, quer nos cinco períodos de tributação seguintes. (redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

2 - A dedução a que se refere o número anterior:

a) Aplica-se exclusivamente às entradas efetivamente realizadas em dinheiro, no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária, às entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital, e ao aumento de capital com recurso aos lucros gerados no próprio exercício, desde que, neste último caso, o registo do aumento de capital se realize até à entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício em causa; (redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

b) É efetuada no apuramento do lucro tributável relativo ao período de tributação em que sejam realizadas as entradas mencionadas na alínea anterior e nos cinco períodos de tributação seguintes; (redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

c) Apenas considera as entradas em espécie correspondentes à conversão de suprimentos ou de empréstimos de sócios realizadas a partir de 1 de janeiro de 2017 ou a partir do primeiro dia do período de tributação que se inicie após essa data, quando este não coincida com o ano civil; (redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

d) Apenas considera as entradas em espécie correspondentes à conversão de créditos de terceiros realizadas a partir de 1 de janeiro de 2018 ou a partir do primeiro dia do período de tributação que se inicie após essa data, quando este não coincida com o ano civil. (redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

3 - *(Revogado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)*

4 - *O incumprimento do disposto na alínea d) do n.º 1 implica a consideração, como rendimento do período de tributação em que ocorra a redução do capital com restituição aos sócios, do somatório das importâncias deduzidas a título de remuneração convencional do capital social, majorado em 15 %. (Aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)*

5 - *É reduzido a 25 % o limite previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 67.º do Código do IRC quando os sujeitos passivos beneficiem da dedução prevista no n.º 1. (Aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)*

6 - *O regime previsto no presente artigo não se aplica quando, no mesmo período de tributação ou num dos cinco períodos de tributação anteriores, o mesmo seja ou haja sido aplicado a sociedades que detenham direta ou indiretamente uma participação no capital social da empresa beneficiária, ou sejam participadas, direta ou indiretamente, pela mesma sociedade, na parte referente ao montante das entradas realizadas no capital social daquelas sociedades que haja beneficiado do presente regime. (Aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).*

Ora, no caso *sub judice*, o tema controvertido prende-se apenas com o estabelecido na alínea a), do n.º 2, do Artigo 41º A do EBF:

“... ”

2 - A dedução a que se refere o número anterior:

- a) **Aplica-se exclusivamente às entradas efetivamente realizadas em dinheiro, no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária, às entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital, e ao aumento de capital com recurso aos lucros gerados no próprio exercício, desde que, neste último caso, o registo do aumento de capital se realize até à entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício em causa; (redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro).”**

Ora, conforme referido pela própria Requerente, o aumento de capital por si realizado ocorre por deliberação datada de 26 de junho de 2020, conforme consta da ata da Assembleia Geral Ordinária da Requerente n.º 71. Tal aumento foi realizado com lucros do próprio exercício e

está refletido e registado na Declaração Modelo 22 de IRC, submetida pela Requerente em 24 de Agosto de 2020 (na sequência das medidas de dilação do prazo de entrega no âmbito do Covid-19).

Contudo, o pedido do registo do aumento de capital foi efetuado junto da Conservatória do Registo Comercial em 21 de dezembro de 2020.

Ora, conforme decorre do n.º 2, alínea a), do artigo 41-Aº do EBF (sublinhado acima), é requisito da aplicação do regime que o registo do aumento de capital, quando com recurso aos lucros gerados no próprio exercício, se realize até à entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício em causa.

Tal não aconteceu, pelo que não se verificam todos os pressupostos para aplicação do RCCS. Improcede assim a pretensão da Requerente.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

O Requerente pede, ainda, a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os actos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica do Requerente em resultado da anulação do acto tributário, há assim lugar ao reembolso parcial do imposto indevidamente pago, correspondente ao valor da dedução de RFAI que obteve decisão favorável deste tribunal.

Ainda nos termos do n.º 5, do artigo 24.º, do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade parcial dos actos de liquidação de IRC, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que o Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

III - Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral no montante de € 19 257,76, correspondente a dedução de RFAI, e anular o acto de liquidação de IRC impugnado na parte a ele correspondente, mantendo em vigor na ordem jurídica o remanescente do acto de liquidação;
- b) Condenar a Administração Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago com base na procedência parcial do pedido e pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 252.862,21, que não foi contestado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 4 896,00, suportados no valor de € 4 524, 00 pela Requerente e no valor de € 372, 00 pela Requerida, correspondentes às percentagens de 92,4% e 7,6%, respectivamente, em função do decaimento parcial de cada uma das Partes.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de janeiro de 2025

O Árbitro Presidente

Fernando Araújo

O Árbitro Vogal

Francisco Nicolau Domingos

O Árbitro Vogal

Maria Antónia Torres