

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 764/2024-T

Tema: IRC – Dedução de Lucros Retidos Reinvestidos (DLRR), constituição de reserva legal.

SUMÁRIO:

A constituição da reserva especial em balanço para efeitos da obtenção do benefício fiscal DLRR nos termos do artigo 32º n.º1 CFI exige:

- a) Deliberação em ata da Assembleia Geral da sociedade relativa à aprovação de resultados do período (n) em que é deliberado destinar parte dos lucros para a reserva especial DLRR;
- b) Efetuar o registo contabilístico da reserva especial em (n+1).

DECISÃO ARBITRAL

I- RELATÓRIO

1. No dia 17 de Junho de 2024, A..., LDA, com o NIPC:..., com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., doravante “Requerente” apresentou pedido de constituição de tribunal e pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), respeitante à liquidação de IRC n.º2024..., referente ao exercício de 2018, da qual resultou imposto a pagar no montante de €49.173,72 (quarenta e nove mil, cento e setenta e três euros, setenta e dois cêntimos) por entender que a referida liquidação é ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciada na errada interpretação e aplicação das normas legais que regem o benefício fiscal DLRR, requerendo a anulação da liquidação.

2. No dia 19 de Junho de 2024 foi aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

3. No dia 27 de Agosto de 2024 foi constituído o Tribunal Arbitral.

4. Em 27 de Agosto de 2024, foi a Requerida notificada nos termos e para os efeitos do n.ºs 1 e 2 do art. 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.

5. Em 30 de Setembro de 2024 a Requerida juntou aos autos o processo administrativo e a sua resposta, defendendo-se por impugnação. Concluído a Requerida que o PPA deve improceder por falta de apoio legal.

6. O Tribunal Arbitral por despacho de 01 de Outubro de 2024 dispensou a reunião prevista no artigo 18º do RJAT dado que as questões que subsistem nos autos são essencialmente de direito, e que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos diferentes dos habitualmente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais. Mais facultou às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do despacho.

II. Descrição Sumária dos Factos

II.1 Posição da Requerente

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente no ano 2016, deduziu à coleta do IRC o montante de €31.358,40 relativo a DLRR (Dedução por lucros Retidos e Reinvestidos), a que corresponde um montante de lucros retidos para reinvestir no valor de €313.584,00 €.
- b) Erroneamente na posição da Requerente a AT considerou estar incumprido o requisito de constituição em balanço de reserva especial nos termos do n.º 1 do artigo 32.º do CFI, para poder beneficiar do benefício fiscal da DLRR.
- c) A Requerente apresentou uma ata avulsa datada de 31 de março de 2017 onde foi deliberado a aplicação de parte de resultados, na constituição de uma reserva especial de investimento DLRR.
- d) Defende a Requerente que o nº1 e 2 do Código Fiscal do Investimento não se pronuncia quanto ao momento de constituição da reserva especial na justa medida em que esta deve efetuar-se nos termos e condições constantes do Código das Sociedades Comerciais.

- e) Na posição da Requerente o que o Código Fiscal do Investimento obrigava é que fosse efetuada uma reserva especial com recurso a lucros do período a que respeita o benefício (neste caso 2016).
- f) Assim, na posição da Requerente caso não ocorra a constituição da reserva, há lugar à devolução do benefício com penalização, cujo montante será reportado e considerado no segundo período de tributação seguinte (redação em vigor até 2017), ou terceiro período (a partir de 2018). Concluído que não existia a obrigação de constituição da reserva nesse prazo; o incumprimento é que seria imputável a esse período.
- g) A Requerente reconhece que no caso em apreço, houve, de facto, um erro na contabilidade, por não ter sido reconhecida a reserva especial por lucros retidos e reinvestidos, quer em 2016, quer em 2017.
- h) Contudo, assim que o erro foi detetado, a Requerente procedeu à sua retificação, tendo apresentado a respetiva ata onde foi deliberado e aprovado pelos sócios a constituição de uma reserva especial de investimento DLRR no montante de € 313.584,00.
- i) A Requerente alega que apresentou a ata onde foi deliberada a constituição de uma reserva especial de investimento DLRR.
- j) Evidenciado a Requerente que constituiu no balanço a reserva através de movimento contabilístico efetuado em março de 2020 e que esta atualmente inscrita no capital social.
- k) Para defesa da sua posição e da validade da ata avulsa de aprovação de contas por si apresentada para efeitos do cumprimento do requisito do artigo 32º nº1 do Código Fiscal ao Investimento a Requerente traz à colação a decisão arbitral nº 145/2019-T.
- l) Assim, entende a Requerente que a correção efetuada pela AT ao IRC, referente ao exercício de 2018, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação das normas legais que regem o benefício fiscal DLRR.
- m) Concluindo a Requerente pelo procedência do PPA e com a conseqüente anulação da liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 2018.

II.2 Posição da Requerida

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) A Requerida defende em consonância com o referido no RIT (pág.14) que o procedimento para se poder beneficiar da DLRR relativamente aos lucros de 2016 exige:
- “Em cumprimento do artigo 32.º do CFI “Os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos”, tendo como requisitos para deduzir este benefício fiscal:*
- 1) a deliberação em ata de Assembleia Geral de n+1 (2017) relativa à aprovação de contas e aplicação dos resultados do período n (2016), destinar parte dos lucros para reserva especial DLRR;*
 - 2) registos contabilísticos em n+1 referentes à deliberação sobre a aplicação dos resultados do período n;*
 - 3) dedução à coleta no período n, correspondente a 10% dos lucros retidos (10% x reserva especial).”*
- b) Defende a Requerida que o artigo 32.º n.º 1 do CFI define um requisito formal a que os sujeitos passivos estão sujeitos, para poderem usufruir do benefício fiscal aí estipulado, sendo que a falta deste requisito inviabiliza o direito ao mesmo, motivo pelo qual se encontra previsto no artigo 32.º do mesmo diploma legal, as consequências do seu incumprimento
- c) Tratando-se de aplicação de um benefício fiscal, a sua natureza excecional implica que o incumprimento de formalidades produz um efeito invalidante que não poderá ser ultrapassado com apelo a princípios gerais. Nem, de resto, estaria à AT autorizado relevar tais omissões formais, devido à sua vinculação à lei, que é fundamento e limite da sua atuação.
- d) Defende a Requerida que nos termos do artigo 34.º do CFI, era à Requerente que, chegando a 2018, competia verificar se o requisito previsto no n.º 1 do artigo 32.º do CFI tinha sido cumprido, repondo o benefício fiscal da DLRR deduzido em 2016 caso verificasse que não.
- e) Todavia, defende a Requerida que apesar do incumprimento consubstanciado na falta de constituição da reserva especial, a Requerente não efetuou a correção na declaração Modelo 22 de 2018 entregue em 2019-07-15, razão pela qual, a AT interveio sanando tal irregularidade, em obediência ao princípio da legalidade.
- f) A Requerida contesta a validade da ata avulsa apresentada pela Requerida alegado para o efeito o mencionado no RIT (pág.19 e 20):
- “Constatou-se, no entanto, aquando da visita às instalações do SP e consulta ao Livro de atas, que a página com a alusão a “31/12/2016” se encontrava numerada com o n.º de página 15,*

e após essa data se encontravam numeradas cronologicamente as atas seguintes, não se encontrando incluída esta Ata avulso datada de 31/03/2017, nem qualquer menção à existência da mesma. A não inclusão ou sequer menção desta alegada deliberação no Livro de Atas, afeta o seu valor probatório (n.ºs 1, 3 e 7 do artigo 63.º do CSC), tanto mais que o ato supostamente deliberado não foi executado.

A título de exemplo, a ata com a deliberação de aprovação e aplicação de resultados do ano de 2020, datada de 31/03/2021, encontrava-se numerada cronologicamente, não constando neste intervalo de datas a ata referida.

Como já referido no projeto de relatório, o n.º 1 do artigo 32.º do CFI prevê expressamente que para beneficiar da DLRR, os SP de IRC devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos. Da consulta à IES, como também referido no projeto, o valor constante no Balanço, em Outras Reservas, mantém-se inalterado desde 2016 e até 2019, sem qualquer evolução.

- g) Defendendo a Requerida que o que está efetivamente em causa - e é incontornável - é que a Requerente incumpriu um requisito essencial para poder beneficiar da DLRR em 2016 – a constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos para reinvestimento, conforme determina expressamente o n.º 1 do artigo 32.º do CFI. De resto, é a própria Requerente que admite que cometeu um “erro”, ou seja, um “desvio” em relação à regra que definia uma condição *sine qua non* de acesso ao benefício fiscal (n.º 1 do artigo 32.º do CFI).
- h) Alegando a Requerida que a Requerente reconhece que incumpriu a condição de aplicação da DLRR. E tal foi a relevância conferida pela lei a essa condição, que ficou estabelecido, no mesmo diploma legal, o momento para verificação e a consequência pelo seu incumprimento (artigo n.º 34.º do CFI).
- i) Por conseguinte, cabia, em primeiro lugar, à Requerente, logo no ano de 2018, verificar se o requisito previsto no n.º 1 do artigo 32.º do CFI tinha sido cumprido, repondo o benefício fiscal da DLRR deduzido em 2016, acrescido dos juros compensatórios devidos, caso verificasse que não, em conformidade com o que determinava o artigo 34.º do CFI. Não tendo efetuado a correção devida, na declaração Modelo 22 de 2018 entregue em 2019-07-15, estava a AT obrigada a sanar tal irregularidade, concluindo-se assim que a decisão resultante do RIT que

serviu de base à liquidação adicional de IRC aqui contestada, não padece de qualquer ilegalidade.

- j) Assim na posição da Requerida não se poderá alcançar outro desfecho se não a de que o ato tributário de liquidação adicional de IRC nº 2024..., no montante de € 49.173,72, referente ao exercício de 2018, se mostra conforme com a lei e, por isso, se deverá manter na ordem jurídica.
- k) Concluindo a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente por não provado e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências

III. Saneamento

O Pedido de Pronúncia Arbitral é tempestivo. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 5º n.º 1 e 2 do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos. 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.

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

Pelo que não há qualquer obstáculo à apreciação da causa, pelo que cumpre proferir decisão.

IV. Matéria de Facto

IV.A. Factos Dados com Provados

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas que se dedica à atividade de fabricação de calçado, com o CAE principal 15021.
- b) No ano 2016, a Requerente deduziu à coleta do IRC o montante de €31.358,40, relativo a DLRR, a que corresponde um montante de lucros retidos para reinvestir no valor de €313.584,00.

- c) Em 17 de Julho de 2017 a Requerente submeteu declaração anual de informação contabilista e fiscal (IES/DA) relativa ao exercício de 2016 em que constava no quadro 07- Deliberação de Aprovação de Contas (pág. 70 do Processo Administrativo):

07 DELIBERAÇÃO DE APROVAÇÃO DE CONTAS	
As contas do exercício/periodo foram aprovadas ?	SIM <input checked="" type="checkbox"/> 1 NÃO <input type="checkbox"/> 2
Se respondeu SIM, indique:	
1. - Data da deliberação de aprovação de contas	Ano: <input type="text"/> 3 Mês: <input type="text"/> 2017 Dia: <input type="text"/> 03-31
2. - Por: Unanimidade <input checked="" type="checkbox"/> 4	Maioria <input type="checkbox"/> 5
3. - Percentagem dos votos emitidos correspondente ao capital social subscrito com direito de voto	<input type="text"/> 6 <input type="text"/> 100 %
4. - A deliberação de aprovação de contas está devidamente titulada, nos termos previstos pelo artigo 63.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC)?	SIM <input checked="" type="checkbox"/> 7 NÃO <input type="checkbox"/> 8
5. - As contas foram aprovadas:	
Em assembleia geral regularmente convocada	<input checked="" type="checkbox"/> 9
Em assembleia universal	<input type="checkbox"/> 10
Por deliberação unânime por escrito	<input type="checkbox"/> 11
Por deliberação por voto escrito	<input type="checkbox"/> 12
Nos termos do n.º 2 do artº 263.º do CSC	<input type="checkbox"/> 13
6. - As contas foram aprovadas:	
Em POC/SNC/NCM	<input checked="" type="checkbox"/> 15
Em Normas Internacionais de Contabilidade (NIC)	<input type="checkbox"/> 16
Se a entidade é uma empresa pública indique:	
Data do despacho de aprovação de contas proferido pelo Ministro das Finanças e da Tutela	<input type="text"/> 14 Ano Mês Dia
Se a entidade é uma representação permanente de sociedade com sede no estrangeiro, indique:	
Data da declaração da sociedade estrangeira, prevista no n.º 6 do artigo 42.º do Código do Registo Comercial (CRC)	<input type="text"/> 17 Ano Mês Dia

APLICAÇÃO DOS RESULTADOS CONFORME DELIBERAÇÃO QUE APROVOU AS CONTAS DO EXERCÍCIO / PERÍODO			
1	Resultados transitados	A0801	1.442.005,64
2	Resultados atribuídos / lucros disponíveis	A0802	0,00
	Resultados atribuídos / lucros disponíveis a entidades residentes:	A0815	0,00
	Empresas (financeiras e não financeiras)	A0816	
	Particulares	A0817	
	Instituições particulares sem fins lucrativos	A0818	
	Fundos de investimento, de pensões e outros fundos	A0819	
	Entidades da Administração Pública	A0820	
	Outras entidades	A0821	
	Resultados atribuídos / lucros disponíveis a entidades não residentes	A0822	
3	Percentagens ou gratificações a corpos gerentes	A0803	A0809
4	Idem ao pessoal	A0804	A0810
5	Reservas	A0805	315.584,00
6	Cobertura de prejuízos	A0806	A0811
7		A0807	A0812
8	SALDO (1 - 2 + 3 - 4 - 5 - 6 - 7)	A0808	1.126.421,64
			A0813
			A0814

Comprovativo IES-DA: 500975485 / 2016 / 0132-10231-77

Página 54 de 60

- d) Em cumprimento da Ordem de Serviço OI2023... foi a Requerida sujeita a inspeção tributária pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Aveiro com referência ao período de tributação de 2018, com relatório de inspeção tributária elaborado em 17-01-2024.
- e) Aquando da visita dos Serviços de Inspeção Tributária às instalações da Requerente no Livro de Atas em folha numerada com nº15 relativamente à ata da Assembleia Geral de distribuição de resultados de 2016 estava uma página em branco assinalada com a inscrição a lápis "31/12/2016" (Cf. Pág. 55 do RIT).
- f) Do RIT (pág. 45. Do processo administrativo) consta:

BALANÇO				
	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
	2016	2017	2018	2019
Capital Realizado	14.963,94	14.963,94	14.963,94	14.963,94
Acções (quotas) próprias				
Outros instrumentos	3.551,76	3.551,76	3.551,76	3.551,76
Prémios de Emissão				
Reserva Legal	29.746,36	29.746,36	29.746,36	29.746,36
Outras Reservas	297.800,00	297.800,00	297.800,00	297.800,00
Resultados Transitados	841.338,43	1.442.005,64	2.086.383,70	2.798.184,33
Ajustamentos em Ativos financeiros				
Excedentes de revalorização	11.879,04	11.879,04	11.879,04	11.879,04
Outras variações no capital próprio				
Resultado líquido do período	600.667,21	644.378,06	711.800,63	668.815,61
Dividendos antecipados				
CAPITAL PRÓPRIO	1.799.946,74	2.444.324,80	3.156.125,43	3.824.941,04

- g) Do extrato de conta da Classe 5 do ano de 2017 da Requerente constava (cfr. pág. 57 do Processo Administrativo:

A... LDA / Contribuinte Nº EX 2017

Extrato de Conta
2017-01-01 a 2017-15-31
Contas do tipo: 5*
Tipo de Documento: Todos
(EUROS)

Data	Diário	Nº Mov.	Documento	Descrição	Débito	Crédito	S. Acumulado
Conta	511 - Capital			Anterior ...	0,00	14 963,94	14 963,94 C
Conta	5311 - <input type="text"/>			Anterior ...	0,00	1 775,88	1 775,88 C
Conta	5312 - <input type="text"/>			Anterior ...	0,00	1 775,88	1 775,88 C
Conta	551 - Reservas Legais			Anterior ...	0,00	29 746,36	29 746,36 C
Conta	55301 - Reservas Especiais DLRR- 2014			Anterior ...	0,00	105 000,00	105 000,00 C
Conta	55302 - Reservas Especiais DLRR -2015			Anterior ...	0,00	192 800,00	192 800,00 C
Conta	561 - Resultados Transitados			Anterior ...	0,00	841 338,43	841 338,43 C
2017-12-31	5	12270	55 12270	DOC. Nº. 12270		600 667,21	1 442 005,64 C
Totais do Período					0,00	600 667,21	600 667,21 C
Totais Acumulados					0,00	1 442 005,64	1 442 005,64 C

- h) Conforme declaração da Requerida por “erro na contabilidade” não foi reconhecida a reserva especial por lucros retidos e reinvestidos quer em 2016, quer em 2017 (cfr. artigos 19º e 29º do PPA).
- i) A reserva especial por lucros retidos e reinvestidos de 2016 foi constituída em balanço em março de 2020 (cfr. artigos 22º e 30º e doc nº4 do PPA e mapa – extratos de capital de 2018 a 2020 a pág.74-77 do Processo Administrativo).
- j) Conforme Balancete Geral Acumulado a reserva especial por lucros retidos e reinvestidos de 2016 encontra-se inscrita atualmente no capital próprio da Requerente (doc nº3 junto ao PPA).
- k) Foi elaborada pela Requerente uma ata avulsa datada de 31.07.2017 de que consta (doc nº2 junto ao PPA e pág. 72 do Processo Administrativo):

Acta Avulsa

Aos trinta e um dias do mês de Março de dois mil e dezassete, reuniram-se pelas dezoito horas em Assembleia Geral Ordinária os sócios da firma com denominação A..., LDA, na sua sede social sita na Rua ..., freguesia de ..., concelho de ..., com o capital social de 14.962,94 Euros, nº de pessoa colectiva ..., matriculada na Conservatória Registo Comercial de ..., sob o nº ...

Na Assembleia estiveram presentes os sócios B... e C..., detentores de uma quota cada um de 7.481,97 €, o que perfaz a totalidade do capital social, para apreciarem e deliberarem sobre o Balanço, Resultados e demais contas, relativas ao exercício findo em 31 Dezembro de 2016.

Aberta a sessão, procederam à apreciação das contas relativas ao exercício, nomeadamente Balanço e Resultados, tendo-se verificado um resultado de € 600.667,21 (seiscentos mil seiscentos e sessenta e sete euros e vinte e um cêntimos), analisou-se a importância da criação de uma Reserva Especial de Investimento ao abrigo da legislação do DLRR, Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos, constante do Código Fiscal de Investimento, tendo sido deliberado a aplicação do resultado na seguinte forma:

Constituição de uma Reserva Especial de Investimento DLRR	313.584,00
Conta de Resultados Transitados	287.083,21

Foi aprovado pelos sócios o balanço e a distribuição de resultados anteriormente referida bem como as restantes contas relativas ao exercício.

Nada mais haver a tratar se encerrou a presente sessão da qual se lavrou esta acta que, após lida foi assinada pelos sócios.

- l) Na sequência do Relatório de Inspeção Tributária foi emitida liquidação adicional de IRC nº2024 ... referente ao exercício de 2018 da qual resultou imposto a pagar no montante de €49.173,72 (quarenta e nove mil cento e setenta e três euros e setenta e dois cêntimos).
- m) Em 17 de Junho de 2024 a Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual CAAD).

IV.B. Factos que não se consideram provados

Com relevo para apreciação e decisão da causa não resultou provado que em 31/05/2017 tenha sido realizada a Assembleia Geral da Requerente a que alude o documento intitulado de Ata Avulsa referido no facto provado K).

V. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

1. Os factos elencados supra foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo (PA).
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 5, do CPC, aplicável ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).

4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).

5. Além disso, 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 veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

VI. Fundamentação da matéria de facto que se considera não provada

6. No tocante à factualidade não provada, não resultou provado que em 31/05/2017 tenha sido realizada a Assembleia Geral da Requerente que alude o documento intitulado de Ata Avulsa, por insuficiência de elementos probatórios que o comprovem.

7. A ata da assembleia consubstancia-se com um documento em que são registadas as deliberações tomadas pelos sócios em assembleia geral.

8. Nos termos do nº1 do artigo 63º do Código das Sociedades Comerciais *“as deliberações de sócios só podem ser provadas pelas atas das assembleias(...)”*. Por sua vez o nº7 do artigo 63º do Código das Sociedades estipula que *“as atas apenas constantes de documentos particulares avulsos constituem princípio de prova, embora estejam assinadas por todos os sócios que participaram na assembleia”*

9. Como refere J. M. Coutinho de Abreu (*in* Jorge M. Coutinho de Abreu (Coordenação), *Código das Sociedades Comerciais Em Comentário*, Volume I (Artigos 1.º a 84.º), Almedina, Coimbra, 2010, pp. 713 e 719), em anotação ao artigo 63.º do CSC:

“As atas têm essencialmente uma função certificativa. Atestam o que mais releva da atividade deliberativa, promovendo assim maior segurança no funcionamento societário e informação mais

certa dos sócios. Nesta linha, mas exagerando, prescreve o n.º 1 do art. 63.º que as deliberações dos sócios tomadas em assembleia (...) “só podem ser provadas pelas actas” respetivas.

10. Conforme refere António Menezes Cordeiro (in António Menezes Cordeiro (coordenação) Código das Sociedades Comerciais Anotado, 2ª edição, 2012, pp. 249)

“Modalidades: Podemos distinguir: (a) ata particular; (b) ata notarial. (.....) A ata particular pode (a) estar consignada em livro de atas, devidamente numerado e rubricado ou (b) constar de folhas soltas, altura em que as pessoas enumeradas no 63º/5 devem tomar precauções para evitar a sua falsificação. Em regra, as folhas soltas devem ser numeradas e rubricadas, procedendo-se a uma encadernação condigna em livro de atas. Não o sendo: o próprio livro deve consignar a sua existência. A ata notarial pode constar de (a) escritura pública e (b) instrumento avulso fora de notas”

11. Como refere J. M. Coutinho de Abreu (in Jorge M. Coutinho de Abreu (Coordenação), Código das Sociedades Comerciais Em Comentário, Volume I (Artigos 1.º a 84.º), Almedina, Coimbra, 2010, pp. 713 e 719), em anotação ao artigo 63.º do CSC:

“A ata particular em livro de atas tem o valor de prova bastante, cedendo perante contraprova (cfr. art. 346.º do CCiv.); a ata em documento particular avulso constitui “princípio de prova” (art. 63.º, 7, do CSC); a ata notarial tem força probatória plena, ilidível com base na sua falsidade (cfr. os arts. 371.º - 372.º do CCiv.).”

12. No caso dos autos a Requerente apresenta uma ata avulsa. O facto de se tratar de um documento avulso não constitui *per se* fundamento de invalidade da ata. O legislador aceita a validade da mesma, exigindo-se apenas nos termos do nº4 do artigo 63º do Código das Sociedades Comerciais a inscrição da menção da sua existência no livro de atas.

13. No caso em apreço o procedimento previsto no nº4 do artigo 63º do Código das Sociedades Comerciais não foi cumprido, constando do livro de atas a folhas 15 a mera inscrição a lápis de “31/12/2016”. Ou seja não encontramos no livro de atas qualquer menção a existência de uma ata avulsa da assembleia geral de aprovação de resultados e conseqüente distribuição.

14. Nos termos do nº7 do artigo 63º do Código das Sociedades Comerciais a ata avulsa constitui princípio de prova, ou seja prova insuficiente para *per se* comprovar o seu conteúdo e validade. Neste contexto, seria necessário para prova plena elementos adicionais de prova, quanto ao momento temporal em que foi realizada aquela assembleia geral, que aqui faltam e que conduziram à não comprovação da mencionada factualidade. Paralelamente não foi alegado nem demonstrado pela Requerente motivação que justifique a razão pela qual se ter decidido por uma ata avulsa ao invés de a mesma ter sido exarada no respetivo livro de atas.

15. Motivações que justificam a convicção do Tribunal Arbitral no sentido da não comprovação da mencionada factualidade.

VII. Do Direito

Tendo em atenção as pretensões e posições da Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais a questão de mérito a apreciar consiste em determinar se a correção efetuada pela AT, de não consideração da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) ao exercício de 2018 padece vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito do regime DLRR constante dos artigos 28.º, 29.º, n.ºs 1, 2 e 3, 32.º e 33.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro (posteriormente revogados pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)

No que à matéria contravertida interessa, o Código Fiscal de Investimento à data dos factos estabelecia o seguinte:

Artigo 27.º

Objeto

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

Artigo 28.º

Âmbito de aplicação subjetivo

Podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como

os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

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

Artigo 29.º

Dedução por lucros retidos e reinvestidos

1 - Os sujeitos passivos referidos no artigo anterior podem deduzir à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10 % dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º, no prazo de quatro 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 12 000 000 €, por sujeito passivo.

(.....)

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.

(o sublinhado é nosso)

Artigo 33.º

Outras obrigações acessórias

1 - A dedução prevista no artigo 29.º é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente

o montante dos lucros retidos e reinvestidos, as aplicações relevantes objeto de reinvestimento, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

2 - A contabilidade dos sujeitos passivos de IRC beneficiários da DLRR deve evidenciar o imposto que deixou de ser pago em resultado da dedução a que se refere o artigo 29.º, mediante menção do valor correspondente no anexo às demonstrações financeiras relativa ao exercício em que se efetua a dedução.

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 três 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 terceiro período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;*
- b) O incumprimento do disposto nos n.os 5, 6 ou 7 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 verificarem 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 terceiro 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 terceiro período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.*

(o sublinhado é nosso)

A DLRR consubstancia na dogmática fiscal um benefício fiscal por consistir nos termos do nº1 do artigo 2º do EBF numa medida de carácter excecional para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação. A DLRR foi legislativamente integrada no Código Fiscal ao Investimento que tinha por objetivo nos termos do artigo 1º *“a promoção da competitividade da economia portuguesa e a manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento, à criação de emprego e ao reforço dos capitais próprios das empresas.”*

A DLRR consubstancia-se num benefício fiscal automático, de aplicação a todos os sujeitos passivos que preencham os seus requisitos legais, não estando dependente de prévia reconhecimento da Autoridade Tributária.

No que diz respeito ao âmbito subjetivo a DRR (conforme artigo 28º do CFI) esta é aplicável aos sujeitos passivos que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que cumulativamente (a) Sejam micro, pequenas e médias empresas; (b) Disponham de contabilidade regularmente organizada; (c) O lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;(d) Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.

Por sua vez os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem:

- (i) constituir, no balanço, uma reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos - (artigo 32º nº1 CFI);
- (ii) não podem utilizar aquela reserva especial para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição, sem prejuízo dos demais requisitos legais exigíveis - (artigo 32º nº2 CFI);
- (iii) devem justificar a dedução em apreço por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente o montante dos lucros retidos e reinvestidos, as aplicações relevantes objeto de reinvestimento, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes - (artigo 33º nº1 CFI);
- (iv) devem evidenciar na respetiva contabilidade o imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução em apreço, mediante menção do valor correspondente no anexo às demonstrações financeiras relativas ao exercício em que se efetua a dedução - (artigo 33º nº2 CFI).

A constituição da reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos (artigo 32º nº1 CFI) exige:

- a) Deliberação em ata da Assembleia Geral da sociedade relativa a aprovação de resultados do período (n) em que é deliberado destinar parte dos lucros para a reserva especial DLRR;
- b) Efetuar os registos contabilísticos em (n+1) referente à deliberação sobre a aplicação dos resultados do período (n)

Voltado aos autos, verificamos que o momento específico para a constituição da reserva especial em balanço é matéria controvertida.

A Requerente defende que *“o que o CFI obrigava é que fosse efetuada uma reserva especial com recurso a lucros do período a que respeita o benefício, no caso 2016” - (artigo 15º do PPA)*. Alegando que *“caso não ocorra a constituição da reserva, há lugar à devolução do benefício com penalização, cujo montante será reportado e considerado no segundo período de tributação seguinte (redação em vigor até 2017), ou terceiro período (a partir de 2018) - (artigo 17º do PPA)”*. Concluindo a Requerente que *“não existia a obrigação de constituição da reserva nesse prazo; o incumprimento é que seria imputável a esse período” - (artigo 18º do PPA)”*.

Em sentido oposto a Requerida defende que a interpretação da Requerente não tem acolhimento nas regras do artigo 9º do Código Civil e chocaria com as regras e prazos que se encontram estabelecidos no Código das Sociedades Comerciais.

Parece ao Tribunal Arbitral ser claro que não tendo o artigo 32º nº1 do CFI estipulado o momento para a constituição da reserva especial, devemos seguir as regras do Código das Sociedades Comerciais.

Nos termos do nº1 artigo 65º do Código das Sociedades Comerciais *“os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, incluindo a demonstração não financeira ou o relatório separado com essa informação, (...) as contas do exercício, bem como os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual.”*

Sendo que em respeito do nº5 do artigo 65º do Código das Sociedades Comerciais *“o relatório de gestão, o relatório separado com a informação não financeira, quando aplicável, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas devem ser apresentados ao órgão competente e por este*

apreciados, salvo casos particulares previstos na lei, no prazo de três meses a contar da data do encerramento de cada exercício anual (...).

Decretando o artigo 376º do Código das Sociedades Comerciais que “*a assembleia geral dos acionistas deve reunir no prazo de três meses a contar da data do encerramento do exercício ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se tratar de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou apliquem o método da equivalência patrimonial para: (a) Deliberar sobre o relatório de gestão e as contas do exercício; (b) Deliberar sobre a proposta de aplicação de resultados; (...)” – (sublinhado é nosso)*

Neste sentido, é entendimento do Tribunal Arbitral seguindo as regras do Código das Sociedades Comerciais, que a reserva especial da DLRR relativa ao ano de 2016 teria de ser constituída na Assembleia geral de aprovação de resultados e de aplicação dos mesmos a realizar até 31 de março de 2017.

Vide nesse sentido a decisão arbitral do processo nº172/2019-T que refere:

“Assim, o artigo 32.º do CFI não prevê os prazos dentro dos quais deverá ser constituída a reserva legal porque os prazos, procedimentos e condições para constituição da reserva são os previstos nos artigos 65.º e seguintes do CSC e no Código do IRC, no que respeita à apresentação da IES do exercício.”

No caso dos autos, a Requerente traz à colação uma “ata avulsa datada de 31.03.2017”. Porém, como atrás explicamos não existe matéria provatória junto aos autos que permita dar como provado que a referida ata foi aprovada em 31.03.2017.

É certo que como refere J. M. Coutinho de Abreu (*in* Jorge M. Coutinho de Abreu (Coordenação), *Código das Sociedades Comerciais Em Comentário*, Volume I (Artigos 1.º a 84.º), Almedina, Coimbra, 2010, pp. 717), em anotação ao artigo 63.º do CSC: “*uma deliberação adotada pelos sócios em forma apropriada é, apesar da falta de ata, de facto e juridicamente existente*”, pois “*a acta não é modo ou meio pelo qual os sócios exprimem ou exteriorizam a sua vontade deliberativa, não é forma nem formalidade ad substantiam; por isso, e também pelas balizas fixadas no art. 56.º do CSC, não é nula a deliberação sem acta*” e “*a falta de ata, além de não inquinar o conteúdo da deliberação, também não vicia o procedimento deliberativo – este fica completo antes e independentemente da sua narração por ata; não há lugar, portanto, para a anulabilidade da deliberação (cfr. o art. 58.º)*”.

Assim seguindo de perto o entendimento doutrinal supra citado admitimos ser possível a deliberação de constituição de reserva especial de DLRR sem que esta tenha sido fixada em ata. Porém, independentemente da fixação em ata, é necessário que a deliberação dos sócios – no caso a constituição de reserva especial em balanço, tenha sido cumprida.

Mas se pode existir dúvida sobre a data da deliberação social de constituição da reserva especial DLRR de 2016, não existe dúvida que contabilisticamente a reserva foi constituída apenas em março de 2020 (cfr. artigos 22º e 30º e doc nº4 do PPA e mapa – extratos de capital de 2018 a 2020 a pag.74-77 do Processo Administrativo).

Ou seja, é irrefutável que contabilisticamente a reserva especial DLRR 2016 apenas foi constituída em 2020 – 3 anos após suposta deliberação em assembleia geral (na tese da Requerente). Ora uma reserva não contabilizada é uma reserva inexistente.

Não havendo inscrição na reserva na contabilidade em balanço, esta não foi constituída.

A Requerente traz à colação a decisão arbitral nº145/2019-T para defesa da sua posição. Sucede que a referida decisão tem subjacente uma factualidade divergente, na justa medida em que na referida decisão arbitral a reserva estava inscrita na contabilidade do sujeito passivo, no ano (n+1).

No caso dos autos, independentemente da questão da validade da ata avulsa e da sua data de realização, resulta de forma inequívoca que a reserva especial em balanço não foi constituída no ano 2017 (n+1).

É certo que à data presente a referida reserva especial encontra-se inscrita em balanço. Porém, esta não foi constituída no momento determinado no artigo 32º nº1 do CFI em conjugação com artigos 65º nº5 e 376º do Código das Sociedades Comerciais – até 31.03.2017.

Assim a Requerente incumpriu o requisito previsto no artigo 32º nº1 do CFI de constituição contabilística em balanço da reserva especial por lucros retidos e reinvestidos, não podendo beneficiar do benefícios fiscal associado.

Termos em que a correção fiscal efetuada pela Requerida não sofre de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito das normas reguladoras do benefício fiscal DLRR.

Conclui-se, assim, pela improcedência da pretensão da Requerente.

VIII. Da Decisão

Termos em que se decide:

- a) julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) condenar a Requerente nas custas do processo.

IX. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €49.173,72 (quarenta e nove mil cento e setenta e três euros e setenta e dois cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

X. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€2.142,00** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente uma vez que o PPA foi julgado improcedente nos termos dos artigos, 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 10 de Janeiro de 2025

O Árbitro

António Cipriano da Silva