

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 450/2025-T

Tema: IRC – BENEFÍCIOS FISCAIS – REFAI -DLRR – CUMPRIMENTOS dos
REQUISITOS

SUMÁRIO:

- I- Os benefícios fiscais previstos no CFI, em concreto, REFAI e DLRR, visam a prossecução de objetivos económicos e políticos a nível Nacional e Comunitários, recaindo sobre o sujeito passivo efetuar investimentos para a prossecução desses objetivos, de acordo com as respetivas regras;
- II- Em sede de REFAI, previsto no artigo 22º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover e desenvolver uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem postos de trabalho (alínea f) n.4 do artigo 22), e aumentem a capacidade produtiva;
- III- Em sede de DLRR, previsto nos artigos 27º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover 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;
- IV- O incumprimento ou não preenchimento das regras de atribuição destes Benefícios, resulta na sua não atribuição. Cabe ao sujeito passivo nos termos do artigo 74º da LGT e dos artigos 6º e 7º da

Portaria nº 297/2015 de 21 de setembro, o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal.¹

DECISÃO ARBITRAL

1.RELATÓRIO

1.A..., LDA., sociedade comercial por quotas, pessoa coletiva nº..., com sede no ..., ..., ...-... ... (doravante designada por *Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2025-05-05 pedido de constituição de tribunal, e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º, alínea a) e 10º, nº 1, alínea a) e nº 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 29 de janeiro (doravante designado por *RJAT*) e da Portaria nº 112-A/2011 de 22 de março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por *AT ou Requerida*), com vista à declaração de nulidade da liquidação adicional de IRC nº 2024..., e juros compensatórios, referente ao exercício fiscal de 2021, no montante de 24.719,17 €.

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2025-05-06, e devidamente notificado à AT.

3. Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD e devidamente notificado às partes nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário, que comunicou àquele Conselho a aceitação previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa

4.As partes foram notificadas dessa designação, em 2025-06-27 não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos

¹ Sumário reproduzido, *data venia*, do processo arbitral nº 82/2020-T, de 22/01/2021, prolatado sob a égide do CAAD.

conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro.

5. O Tribunal Singular ficou constituído em 2025-07-15 de conformidade com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012 de 31 de dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho arbitral de 2025-07-15, veio a AT em 2025-09-25 apresentar a sua resposta, conjuntamente com o processo administrativo anexo.

7. Na sequência do despacho arbitral de 2025-09-28 veio, para além do mais, indicar-se como data limite para a prolação da decisão e sua notificação às partes, o termo do prazo fixado no artigo 21º, nº 1 do RJAT.

II-QUESTÃO DIRIMENDA

Constitui objecto dos presentes autos a liquidação adicional de IRC, (e juros compensatórios) com referência ao exercício fiscal de 2021 emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em consequência de um procedimento inspectivo onde foram efectuadas correções respeitantes a benefícios fiscais, mais concretamente, ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento **(RFAI)** e Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos **(DLRR)**

III-POSIÇÃO DAS PARTES

-posição da Requerente

A Requerente invoca no pedido de pronúncia arbitral, em síntese, e com relevo para o que importa o seguinte *(que se menciona parcialmente por transcrição)* o seguinte :

- a Requerente tem como actividade principal a fabricação de calçado com especialização em Private Label (fabrico e comércio de sapatos à medida do cliente para marcas próprias dos clientes),

- em 2017, deu início a um projeto de investimento, que se prolongou até 2019, com vista ao aumento de capacidade produtiva instalada,
- no decorrer do exercício de 2018 efectuou investimentos elegíveis para efeitos de RFAI, no montante de € 369.364,94,
- no decorrer do exercício de 2019, efectuou investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no montante de 203.857,72 €,
- em 2020, iniciou um novo projeto de investimento, que se prolongou até ao exercício de 2021, com vista ao aumento da capacidade instalada,
- No decorrer do exercício de 2021, efectuou investimentos elegíveis para efeitos de RFAI, no montante de 221.730, 40 €,
- do relatório de inspeção (RIT) resultaram as seguintes correções:
 - a) Correção da dotação Anexo D-Incumprimento de condições – RFAI 2021;
 - b) Reposição de benefícios fiscais (DLRR de 2018),
- na sequência das correções à matéria colectável supra identificadas a AT procedeu à respetiva liquidação adicional de IRC.
- concluiu a AT em resultado do RIT que os custos referentes às obras de demolição de parede divisória da fábrica e acabamentos não são elegíveis para efeitos de RFAI, porque não configura uma “ instalação fabril” mas de obras em edifícios os, nem a afetação à sua atividade pode ser considerada afeta a “atividades turísticas, de produção audiovisual ou administrativas”, porque o sujeito passivo integra o setor da indústria transformadora.
- a AT tinha já levado a cabo outros dois procedimentos inspetivos um ao exercício de 2018 e outro aos exercícios de 2019 e 2020.
- afirma ainda a Requerente que as obras realizadas em 2021 são uma continuação das obras que tiveram lugar nos anos anteriores, efetuadas na sequência da inovação e expansão das linhas de produção da empresa;
- entende ainda a Requerente, que as correções efetuadas pela AT, com referência às obras realizadas nas instalações fabris, no montante de 15.640,00

EUR, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Com referência ao benefício fiscal **DLRR**, refere a Requerente o seguinte:

- que no ano de 2018 deduziu à coleta de IRC o montante de 15.000,00 EUR, relativo a DLRR, a que corresponde um montante de lucros retidos para reinvestir no valor de 250.000,00 €,
- a ação inspetiva considerou estar incumprido um requisito essencial para o sujeito passivo poder beneficiar da DLRR, nomeadamente a constituição, no balanço, de uma reserva especial nos termos do nº 1 do artigo 32º do CFI,
- argumenta ainda a Requerente que a legislação em vigor não se pronunciava quanto ao momento de constituição da reserva especial, que a mesma devia efetuar-se nos termos e condições constantes do Código das Sociedades Comerciais,
- acrescentando ainda que o saldo positivo da conta de resultados transitados, não deixa de ser, substancialmente, uma reserva, visto ser constituída por lucros retidos.

CONCLUI a Requerente no sentido de que *“deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente e, em consequência ser anulada a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2021”*.

-posição da requerida

No seu articulado de resposta, em brevíssima nota, e para o que aqui releva (e que de igual modo se menciona parcialmente por transcrição) invoca a AT;

- que a Requerente alicerça a sua pretensão em duas questões,

* erro sobre os pressupostos relativamente às obras de construção, ampliação ou beneficiação, para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), e,

* erro sobre os pressupostos relativamente à Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos ("DLRR") referente a 2018,

- que no curso de 2024 a Requerente foi alvo de uma ação inspetiva externa, titulada pela ordem de serviço OI 2024...-, destinada a confirmar o cumprimento dos requisitos de que dependem os benefícios fiscais usufruídos (RFAI e DLRR), no período ou com impacto no período de tributação de 2021,
- a Requerente notificada do projeto de inspeção tributária (RIT) não exerceu o seu direito de audição prévia,

- como resulta do RIT, foram detetadas duas irregularidades em sede de IRC e com impacto no exercício de 2021:

- . deduções à coleta indevidas no âmbito do RFAI referentes a 2021, pelo facto de os gastos relacionados com as obras de construção /reparação de edifícios não serem consideradas aplicações relevantes e equipamento excluído pelo próprio regime; e

- .deduções à coleta indevidas da DLRR, referente a 2018, por não reunir os requisitos constantes do artº 32º do CFI,

- para efeitos do RFAI, a Requerente considerou elegível um investimento em ativos financeiros tangíveis, no montante total de 243.380, 40 €, que corresponde a uma dotação de 60.845,10 €, que se divide entre equipamento afeto à área produtiva e obras de ampliação e reorganização de layout,

- os SIT corrigiram a dotação de 60.845, 10 € para o montante de 55.432,60 €, dado que não foram cumpridos os pressupostos daquele regime de benefícios fiscais quanto ao investimento realizado.

- afirma ainda a AT que os factos que deram origem à reposição, dos benefícios fiscais utilizados pela Requerente em sede de DLRR têm a ver com um incumprimento de um requisito essencial – constituição no balanço de uma reserva especial nos termos do artº 32º, nº 1 do CFI,

- face às irregularidades detetadas a AT efetuou as seguintes correções:

* deduções à coleta do IRC efetuadas no âmbito do RFAI de € 5.412,50

* Reposição do benefício fiscal de DLRR de 2018: € 15.000.00,

- em resultado do RIT a AT emitiu a liquidação adicional de IRC aqui em causa,

- a Requerida na sua resposta, teoriza ainda quanto ao erro sobre os pressupostos relativamente às obras de construção, ampliação ou beneficiação, para efeitos do RFAI, que resultam já do Relatório de Inspeção Tributária,

- a AT pronuncia-se ainda quanto ao erro sobre os pressupostos relativamente à DLRR referente a 2018, manifestando posição divergente da Requerente, porquanto o requisito da constituição, no balanço, de uma reserva especial com recurso a lucros do período a que respeita o benefício não se verifica,

- densifica que o artigo 32º, nº 1 do CFI define um requisito formal a que os sujeitos passivos estão sujeitos, para poderem usufruir do benefício fiscal aí previsto, - “constituição no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos” que a falta deste requisito inviabiliza o direito ao mesmo, motivo pelo que se encontram previstas no artigo 32º, as consequências do seu incumprimento,

- da consulta à IES o valor constante no balanço em Outras Reservas, mantém-se inalterado desde 2017, sem qualquer evolução,

- que após consulta ao livro de atas, verifica-se que, quanto à deliberação em ata da Assembleia Geral de 2019, relativa à aprovação de contas e aplicação dos resultados do período de 2018, que não se encontra destinada qualquer verba à reserva especial de DLRR, mas apenas proposto e aprovado por unanimidade a aplicação dos resultados líquidos positivos apurados no exercício de 2018, no montante de 711.800,63 € e, para a conta de Resultados Transitados.

- como decorre do RIT o investimento na construção/reparação .manutenção, ampliação e beneficiação de edifícios

não é relevante no âmbito do RFAI, por se encontrar excluído do regime, nos termos do artigo 22º, nº 2-a) subalínea ii), do Código Fiscal do Investimento (“CFI”).

-o legislador excluiu o investimento na construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios do regime, ficando salvaguardado, apenas, o investimento em instalações fabris ou em edifícios que estejam afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas (atividades cuja CAE consta da Portaria 282/2014, de 30 de dezembro e que não correspondem à desenvolvida pelo sujeito passivo), conforme previsto nos termos do artigo 22º/2-a), subalínea ii) do CFI.

-entende-se que, de acordo com a redação do artigo 22º/2-a) subalínea ii), do CFI, o legislador apenas admite investimento em ativos fixos tangíveis ou corpóreos afetos à exploração da empresa, com exceção da construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem “instalações fabris”,

CONCLUI a Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de que *“deverá ser julgado improcedente, por não provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário impugnado e absolvendo-se a Requerida do pedido”*

IV.SANEAMENTO

a. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído, e é competente em razão da matéria, face ao disposto no artigo 2º, nº 1, alínea c), artigo 5º, nº3, alínea a) e no artigo 6º, nº 2, alínea a) e nº 3, todos do RJAT.

b. O pedido de constituição de tribunal arbitral e pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo de noventa dias, previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT.

C. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e estão regularmente representadas, em consonância com o disposto nos artigos 4º e 10º, ambos do RJAT, e nos artigos 1º e 3º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

D. O processo não enferma de nulidades.

E. Não foram suscitadas quaisquer excepções ou questões prévias de que deva conhecer-se e que obstem à apreciação do mérito.

F. Inexiste, deste modo qualquer obstáculo à apreciação da causa.

V.FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

a.1. factos dados como provados

A-A Requerente tem como principal actividade a fabricação de calçado, (CAE 15201 e como actividade secundária, Prod. Electric,. Origem Eólica, Geotérmica, Solar e NE (CAE 035113).

B-Encontrando-se enquadrada sob o regime geral de IRC e relativamente ao IVA no regime normal, de periodicidade mensal,

C-A Requerente a coberto de serviço O1 2024..., foi objecto de um procedimento inspectivo externo, de carácter geral, com a finalidade de verificação do cumprimento dos requisitos de que dependem os benefícios fiscais relativos ao exercício fiscal de 2021, no que concerne especialmente ao REFAIL e DRLL.

D- Em sequência da inspeção levada a cabo, foi elaborado o respectivo Relatório de Inspeção Tributaria (RIT), cujo teor se dá como reproduzido, e integrado.

E- Com data de 31 de Março de 2019, a Requerente realizou uma Assembleia Geral Ordinária para apreciação das contas do exercício de 2018, nomeadamente Balanço e Resultados, conforme consta da acta nº 51.

F- Na referida assembleia, e como consta da mencionada acta, foi decidido aplicar o resultado positivo no valor de 711.800,63 € para a conta de Resultados Transitados

G- Em resultado do Relatório de Inspeção Tributária, a AT emitiu a nota de liquidação adicional de IRC. e juros compensatórios nº 2024 ... €, e respectiva demonstração de acerto de contas, apurando o valor a pagar de 24.719,17 €, com data de limite de pagamento voluntário em 2025-02-05.

H- Com data de 2025-05-05 a Requerente dirigiu ao CAAD pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo

a.2. factos dados como não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que tenham sido considerados como não provados.

a.3. fundamentação da matéria dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importem para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada (artº123º, nº 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), e nº 3 do artº 607º do Código de Processo Civil (“CPC” ex vi alíneas a) e) do artº 29º do RJAT).

Deste modo os factos pertinentes para julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções da questão (ões) de direito (cfr. artº 596º do CPC, ex vi alíneas a) e e) do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima

convicção formada a partir do exame de avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo de acordo com a sua experiência de vida e conhecimentos das pessoas (artº 607º, nº 3 do CPC, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de Junho).

Somente quanto à força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecido por lei (v.g) força probatória dos documentos autênticos (cfr, artigo 351º, nº3 do Código Civil ("CC")), é que não domina o princípio da livre apreciação.

Deste modo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental carregada para os autos e o processo administrativo anexo, consideram-se provados com relevo para a decisão os *supra* alegados.

Não se deram como provados, nem como não provados as alegações produzidas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações conclusivas insusceptíveis de prova, e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

VI. DO DIREITO

Identificada *supra* a questão a dirimir nos presentes autos, e evidenciada a posição das partes, que aqui se dispensa de expressamente reiterar e reproduzir, sob pena de redundância, fica a nota da caracterização e quadro normativo pertinente (2021) recortada esta do segmento V do Projeto de Relatório Inspetivo:

“ O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), constitui uma medida ativa de apoio ao investimento produtivo e à criação de emprego o, no quadro do direito europeu aplicável aos auxílios estatais.

É um auxílio de base comunitária, com finalidade regional e âmbito setorial, ou seja, é um auxílio limitado a certas regiões mais desfavoráveis, quer no

contexto Europeu quer em Portugal, e somente é aplicável a determinadas atividades e condicionado à realização de um investimento inicial gerador de novos postos de trabalho”.

“O REFAI foi criado pelo artigo 13º da Lei nº 10/2009, de 10 de março (Diploma do RFAI) respeitando o Regulamento (CE) nº 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado comum, tendo sido sucessivamente prorrogado para os anos de 2010, 2011, 2012 e 2013 pelos consecutivos Orçamentos do Estado.

Em 2013 o RFAI foi transposto para o Código Fiscal do Investimento (doravante CFI), aditado pelo Decreto-Lei nº 81/2013, de 17 de junho, e alterado posteriormente pelo Decreto-Lei nº 162/2014 de 31 de outubro, que na sequência da reforma do IRC, procedeu à revisão global dos regimes e benefícios ao investimento e à capitalização com o objetivo de intensificar o apoio ao investimento, favorecendo o crescimento sustentável e criação de emprego, e, contribuindo para o reforço da estrutura de capital das empresas. Teve em vista, como ressalta da nota preliminar, adaptar o regime legal ao novo quadro legislativo europeu aos auxílios estatais para o período de 2014-2020 e, por outro lado, reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e de localizem em regiões menos favorecidas “

Para que um sujeito passivo seja beneficiário/usufrutuário do **RFAI** é necessário o cumprimento cumulativo de certos requisitos ou condições, de conformidade ao estatuído no nº 4 do artigo 22º do CFI;

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

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- c) Mantenham na empresa e na região durante um mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação nº 2003/361/CE da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis nºs 64-B/2011, de 30 de dezembro e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31º-B do Código do IRC;
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;
- e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão-Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiros em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia nº C 249, de 31 de julho de 2014;
- f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)''.

No que respeita ao benefício fiscal DEDUÇÃO por LUCROS RETIDOS e REINVESTIDOS (“**DLRR**”) seguiremos *data venia*, o que consta da decisão de 23-10-2019, proferida no âmbito do processo arbitral nº 172/2019-T, prolatada sob a égide do CAAD (ELISABETE FLORA LOURO MARTINS) que subscrevemos sem quaisquer reservas, e que nos permitimos realçar pela sua clareza, eloquência e assertividade;

“O artigo 27º do CFI prevê que a DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC). O artigo 28º do CFI prevê os pressupostos subjetivos de aplicação deste regime, ou seja, podem beneficiar de DLRR os sujeitos passivos de IRC:

(i) Residentes em território português; (ii) não residentes com estabelecimento estável neste território; (iii) que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; (iv) que preencham, cumulativamente, as seguintes condições: (a) sejam micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação nº 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.

O artigo 32º do CFI prevê ainda pressupostos de natureza objetiva que os Sujeitos Passivos que preencham o disposto no artigo 27º deverão igualmente observar. Destaca-se o pressuposto previsto no nº 1 que prevê a obrigação de os Sujeitos Passivos de IRC procederem à constituição, no balanço de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos, reserva essa que 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,

Nos termos do disposto no nº 1 do artigo 11º da LGT, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação de factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Nos termos do nº 2 da mesma norma, sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos Direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo de outro sentido decorrer diretamente da lei.

No caso concreto, o nº 1 do artigo 32º do CFI prevê expressamente que para beneficiar da DRLL, os Sujeitos Passivos de IRC devem proceder à constituição no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos. O balanço é um instrumento contabilístico que se integra no processo de aprovação de contas regulado nos artigos 65º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais (adiante designado por CSC), onde se enquadra também o relatório de gestão.

Nos termos do artigo 66º do CSC, o relatório de gestão deve conter uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta. Essa exposição deve consistir numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua atividade. É no relatório de gestão que a gerência faz a proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada (artigo 66º, nº 5, alínea f) do CSC) que será posteriormente deliberada pelos sócios reunidos em Assembleia Gera.

A decisão de aplicação de resultados é uma decisão de gestão da sociedade que reflete uma estratégia tendo em consideração o exercício

que estará em análise, e tendo também em consideração o futuro, ou seja, o objetivo estratégico que a empresa pretende definir para os exercícios que se seguem (curto, médio e longo prazo. Assim, não basta que a decisão de aplicação de resultados esteja descrita na ATA de prestação de contas, é essencial que essa aplicação de resultados proposta pela gerência, e que seja deliberada no enquadramento da decisão estratégica que vai presidir à gestão da empresa a curto, médio e longo prazo, e é essencial que essa decisão seja tomada numa Assembleia Geral, realizada em conformidade com o disposto nos artigos 65º e seguintes do CSC. Pelo que, alterar a Ata de prestação de contas sem um processo de aprovação de contas devidamente registado na entrega de uma IES de substituição, é manifestamente violador do disposto nos artigos 65º e seguintes do CSC. A decisão de aplicação de resultados é acima de tudo uma decisão de gestão (e de importância estratégica), que deve ser tomada em total cumprimento do Código das Sociedades Comerciais.

A importância do processo de prestação de contas (previsto nos artigos 65º e seguintes do CSC) é enfatizado na lei Nacional, disposto no artigo 42º do Código do Registo Comercial que nos diz:

“O registo da prestação de contas consiste no depósito, por transmissão eletrónica de dados e de acordo com os modelos oficiais previstos em legislação especial, da informação constante dos seguintes documentos:

- a) Ata de aprovação das contas do exercício e da aplicação dos resultados;
- b) Balanço, demonstração de resultados e anexo ao balanço e demonstração de resultados;
- c) Demonstração dos resultados,
- d) Demonstração das alterações no capital próprio/património líquido;
- e) Demonstração de fluxos de caixa;

- f) *Anexo às demonstrações financeiras;*
- g) *Certificação leal das contas;*
- h) *Parecer do órgão de fiscalização, quando exista;*

Salienta-se que a Ata de aprovação de contas é um documento de registo obrigatório na Conservatória de Registo Comercial. O registo de contas é efetuado através da apresentação da Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES), nos termos do disposto no artigo 117º, nº 1, al c) e do artigo 121º do Código do IRC, fazendo parte integrante da IES a transmissão pelo contribuinte à Autoridade Tributária da informação que resulta do balanço, incluindo a decisão de aplicação de resultados. Uma vez entregue a IES, fica concluído o processo de prestação de contas através do respetivo registo junto da Conservatória do Registo Comercial, pelo que, deveremos estender a declaração do contribuinte no que respeita à apresentação de contas e aplicação dos respetivos resultados (formalizada na IES), deverá considerar-se como final e definitiva.

Para todos os efeitos legais a decisão de aplicação de resultados é a que resulta da Ata de aprovação de contas que é registada através da IES, que é a informação que pode ser consultada pelo público (designadamente pelos credores da Sociedade) nos termos dos números 7 e 8 do artigo 42º do Código do Registo Comercial. Qualquer outro entendimento subverteria toda a ratio legis que levou à consagração do regime exposto, que tem por objetivo transferência da situação financeira das Sociedade e a credibilidade da gestão das mesmas."

Na situação concreta dos presentes autos, a Requerente afirma, expressamente, que em 2018 deduziu à colecta de IRC o montante de

15.000,00 € relativo a DLRR, a que corresponde um montante de lucros retidos para reinvestir no valor de 150.000,00 €.

Defende, como já supramencionado, que não se verifica qualquer incumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 32.º do CFI, e que a legislação não se pronunciava quanto ao momento de constituição da reserva especial. Não assiste, porém, razão à Requerente, reiterando-se aqui que o artigo 32.º do CFI não indicando o prazo dentro do qual deve ser constituída a reserva, remete, implicitamente, no nosso entender, para o disposto nos artigos 65.º e seguintes do CSC

No que concerne ao **RFAI**, subscreve este tribunal o entendimento da AT quanto à inelegibilidade dos benefícios para as obras realizadas nas instalações fabris da Requerente, enumeradas sob o artigo 12.º do pedido de pronúncia arbitral.

Com efeito, o investimento na construção/reparação, manutenção, ampliação e beneficiação de edifícios não é relevante no âmbito do RFAI, por se encontrar excluído do regime, nos termos do artigo 22.º n.º 2, subalínea ii) do CFI.

Para concluir, sempre haverá que assinalar, que os benefícios fiscais em causa nestes autos, REFAI e DLRR assumem carácter de benefícios automáticos sem prejuízo da observância das regras inerentes ao ónus de prova.

Assim sendo,

Face ao que vem de dizer-se, e sem necessidade de outras quaisquer considerações, haverá que improceder a pretensão da Requerente mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário da liquidação adicional de IRC impugnado.

VII. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito *supra* expostos, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

- i - julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente manutenção na ordem jurídica da liquidação de IRC e respectivos juros compensatórios ora impugnados.
- li - condenar a Requerente ao pagamento das custas processuais.

VIII- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do CPC, e 97º-A, alínea a) do CPPT e 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **24.719,17 €** (*vinte e quatro mil setecentos e dezanove euros e dezassete cêntimos*) indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

IX. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem e Tabela I a este anexo, fixa-se o montante de custas em **1.530,00 €** (*mil quinhentos e trinta euros*)

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

[A redação da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas]

O árbitro

(j. coutinho pires)

Seis de Janeiro de dois mil e vinte e seis