

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 412/2026-T

Tema: IRC – RFAI – cumulação de aplicações relevantes – gastos não aceites

SUMÁRIO

I- As mesmas aplicações relevantes não podem beneficiar simultaneamente do SIFIDE II e do RFAI.

II - A consideração de uma proporção dos ativos fixos tangíveis como aplicações relevantes para efeitos de SIFIDE II não traduz, por si só, cumulação com o RFAI.

III – Conforme dispõe o artigo 18.º do CIRC, os rendimentos e gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação a que respeitem. Em obediência a este princípio, as componentes respeitantes a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Daniel Taborda e Dr.ª Paula Silva Andrade (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Em 7/04/2026, o sujeito passivo de IRC, A..., S.A., NIF..., com sede na Rua..., n.º ..., ..., ..., requereu, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante RJAT), a constituição de Tribunal Arbitral, com designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, ao abrigo da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, ambos do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 8/04/2026 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) no dia seguinte.
3. Foram designados árbitros o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro presidente), a Dra. Paula da Silva Andrade (vogal) e o Prof. Doutor Daniel Taborda (vogal relator) pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Coletivo. Os árbitros aceitaram o encargo nos termos legalmente previstos.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 16/06/2026 e no mesmo dia proferiu despacho a ordenar a notificação da Requerida para apresentar a sua Resposta, o que aconteceu em 7/09/2026.
5. Por despacho arbitral de 9/09/2026, dispensou-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a produção de alegações.
6. Na petição inicial (PI), a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral anule a decisão de deferimento parcial que recaiu sobre a Reclamação Graciosa, apresentada contra o ato de autoliquidação de IRC n.º 2025..., referente ao exercício de 2023, assim como o ato de autoliquidação de IRC propriamente dito e condene a requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

I.1 – POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente entregou em 15 de maio de 2024, a Declaração de Rendimentos “Modelo 22” de IRC, com o número de identificação..., referente ao período de 2023. Em 11 de fevereiro de 2025, entregou uma declaração de substituição, com o número de identificação..., da qual resultou o ato de autoliquidação aqui impugnado. Apurou uma coleta total de IRC de EUR 794 127,53, que inclui derrama estadual no valor de EUR 60 140,94. À coleta positiva, deduziu o valor de EUR 668 264,41 respeitante ao SIFIDE II de 2023.

No entanto, depois de submeter esta declaração de substituição, apercebeu-se que cometera dois erros:

- i) Não considerou que alguns investimentos realizados em 2023 beneficiavam do RFAI, não tendo deduzido à coleta de 2023 o valor de EUR 256 460,51 (campo 355 e anexo D);
- ii) Considerou que o valor de EUR 86 304,21 relativo a gastos contabilizados não era dedutível, acrescentando-o ao lucro tributável de 2023 (campo 710).

Interpôs reclamação graciosa em 24 de setembro de 2025, que veio a ser deferida parcialmente em 7 de janeiro de 2026. O projeto de decisão perspetivava o indeferimento total do pedido, mas no âmbito do exercício do direito de audição, os novos elementos carreados pela Requerente foram considerados na decisão final: a AT (i) aceitou o montante de EUR 142 954,5 relativo ao RFAI, desconsiderando o remanescente (EUR 113 505,64), e (ii) recusou a dedução fiscal dos gastos contabilísticos (EUR 86 304,21).

A decisão de indeferimento parcial que recaiu sobre a reclamação graciosa constitui o objeto imediato deste pedido de pronúncia arbitral e o ato de autoliquidação de IRC (sobre o qual incidiu a referida reclamação graciosa), o seu objeto mediato.

Relativamente ao valor (parcialmente não aceite) do RFAI, a Requerente alega o seguinte:

No exercício de 2023, para efeitos de SIFIDE II, foram consideradas aquisições de ativos fixos tangíveis no montante de EUR 94 588, que corresponde a 20% do total de um investimento de EUR 472 940, na medida em que foi esta a percentagem de cada um dos ativos afeta à atividade

de I&D, que constitui o objeto do benefício fiscal SIFIDE II. Embora este entendimento não tenha sido exposto no pedido de reclamação graciosa inicial, em sede direito de audição, a Requerente considerou que 80% daquele montante de investimento deveria ser elegível para apuramento do RFAI.

A Requerente enumera três projetos de candidatura ao SIFIDE II. O primeiro refere-se a dois equipamentos no valor global de EUR 227 850 (7 350 + 220 500). O segundo a dois equipamentos cujos valores ascendem a EUR 50 254 (24 150 + 26 104). O terceiro a dois equipamentos que totalizam EUR 194 836 (15 916 + 178 920). Conclui que 80% do valor de cada um destes equipamentos, no total de EUR 378 352 é elegível para o RFAI.

Para além da definição legal de benefício fiscal, a Requerente cita o Acórdão do STA relativo ao processo 907/14.8BEVIS, de 23 de junho de 2021, que refere que o RFAI é um incentivo fiscal, que procura “tal como o nome indica, incentivar uma despesa de investimento, ou seja, dar um estímulo adicional à realização de uma despesa que é uma despesa efectuada com "animus" empresarial e não meramente fiscal (o benefício fiscal é apenas um "plus" relativamente ao impulso do investimento e não o "mobil" do mesmo)”.

Baseando-se no seu carácter de excecionalidade, admite que os “benefícios fiscais com a mesma natureza não devem ser cumuláveis”. Prossegue que “a regra de exclusividade visa evitar a dupla vantagem fiscal sobre o mesmo investimento produtivo elegível, afastando a hipótese do imposto se converter num subsídio por via de um determinado benefício fiscal ser superior ao respetivo imposto, por via da limitação do apuramento desses benefícios fiscais” (ponto 45 da PI). Porém, refere que (ponto 46 da PI):

“No caso em apreço e esse é o erro em que incorre a AT, não existe uma verdadeira cumulação, desde logo porque não existe uma duplicação da vantagem fiscal, não existindo qualquer valor de investimento a beneficiar em simultâneo do SIFIDE e RFAI, mas antes uma divisão do investimento, em exclusivo, para cada incentivo fiscal (neste caso 20% para o SIFIDE e 80% para o RFAI)”.

Recorre também ao RGIC, cujo n.º 5 do artigo 8.º estabelece que: “Os auxílios estatais isentos ao abrigo do presente regulamento não podem ser cumulados com quaisquer auxílios *de minimis* relativamente aos mesmos custos elegíveis, se dessa cumulação resultar uma intensidade de auxílio superior aos níveis fixados no capítulo III do presente regulamento”. Conclui que o “à luz do artigo 8.º do RGIC e da lógica estrutural do regime, o critério relevante de cumulação é o dos “custos elegíveis” e não o investimento ou projeto de investimento” (ponto 52 da PI), isto é, o regime de cumulação procura prevenir o risco de a mesma despesa ser financiada mais do que uma vez e não o risco de o mesmo projeto usufruir de mais do que um benefício.

Logo, não existindo qualquer montante a ser apoiado simultaneamente por SIFIDE II e RFAI, não se verifica cumulação de benefícios fiscais.

Relativamente aos gastos não aceites, a Requerente alega que:

Desde 2018, tem vindo a executar o projeto ..., que beneficiou do apoio do COMPETE 2020 no âmbito do Sistema de Apoio à I&DT Empresarial, identificado com o código POCI-01-...-FEDER-... . Estes apoios no valor global de EUR 325 168,48 foram registados na contabilidade na conta de rendimentos de subsídios à exploração (751), nos períodos de 2018 a 2021. O montante efetivamente recebido (nos períodos de 2018 a 2022) foi de EUR 236 209,47.

Em 12 de outubro de 2023, a Requerente foi notificada do encerramento do investimento do projeto, assim como a decisão de “pagamento de 2 654,80€, correspondente à diferença entre o incentivo apurado de 238 864,27€ e o montante já liberto de 236 209,47€”. O montante de EUR 86 304, 21 (325 168,48 - 238 864,27) foi registado na conta de gastos de correções de exercícios anteriores (6881) em 2023. Justifica este registo como um acerto relativo ao “inesperado desfecho do processo em 2023” (ponto 70 da PI).

A Requerente entende que são gastos fiscalmente dedutíveis, “tendo ainda sido efetuados no âmbito da sua atividade de investigação e desenvolvimento, mais concretamente no que respeita aos incentivos financeiros concedidos para a sua subsidiarização por parte do programa

Portugal 2020” (ponto 73 da PI). Acrescenta que, mesmo que este gasto registado em 2023 não fosse imputável a 2023, seria dedutível segundo o n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, uma vez que apenas foi conhecido em outubro de 2023, quando da notificação do encerramento do investimento do projeto.

Assim, contrariamente ao que conclui a AT na resposta à reclamação graciosa, que recusa a aceitação fiscal do gasto em 2023, por respeitar aos exercícios de 2018 a 2021, a Requerente entende que nestes exercícios o gasto era imprevisível ou manifestamente desconhecido (artigo 18.º, n.º 2 do CIRC). E, mesmo admitindo a hipótese de violação do princípio da periodização económica, invoca a necessidade de o conformar com o da justiça, citando vasta jurisprudência do STA e do CAAD. Salienta que no indeferimento da reclamação graciosa (relativo a este ponto) a AT não alegou “qualquer intencionalidade ou voluntariedade da Requerente no diferimento da imputação dos rendimentos e gastos com o objetivo de redução ou diferimento da tributação”, nem que “o Estado tenha sido prejudicado com a imputação dos gastos, em 2023” (pontos 91 e 92 da PI).

Finalmente, sobre os juros indemnizatórios, a Requerente entende que a dotação adicional de RFAI, relativa ao período de 2023, no montante de EUR 113 505,65, será reportada para os períodos subsequentes (por insuficiência de coleta). Logo, os juros indemnizatórios devem incidir na derrama municipal paga em excesso, por referência ao mesmo período (EUR 1 035,65, montante que deverá ser reembolsado), assim como no reembolso do imposto suportado em excesso em 2024 (por não ter sido feito o reporte do RFAI de 2023).

I.2 – POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida entende que a sua decisão de indeferimento parcial relativa à reclamação graciosa interposta pela Requerente está bem fundamentada.

Relativamente ao RFAI, verificou que foram submetidas, cumulativamente, despesas elegíveis no âmbito deste benefício e do SIFIDE II, no montante global de EUR 472 940, 20, imputadas numa percentagem de 80% e 20%, respetivamente.

Na sua Resposta à PI, alega que os investimentos que a requente considera elegíveis para o RFAI foram afetos à sua atividade principal, que corresponde ao CAE 010612 – descasque, branqueamento e outros tratamentos do arroz. E que tendo o legislador nacional subordinado a aplicação do RFAI às OAR gerais e não às OAR do setor agrícola, a atividade da Requerente não é elegível para o RFAI. Conclui que “Em suma, e contrariamente ao decidido em sede de reclamação graciosa, a atividade do Requerente objeto do investimento em apreço, não é elegível para efeitos de RFAI, sob pena de violação do Direito da União Europeia no que respeita às regras aplicáveis em matéria de auxílios de Estado” (ponto 35 da Resposta). Prossegue, dedicando-se aos aspetos abordados na reclamação graciosa e objeto deste pedido de pronúncia arbitral.

Admite que o valor das aplicações não incluídas no SIFIDE pode ser elegível para o RFAI, mas apenas se este “(leia-se investimentos/gastos/despesas) não foi incluído/utilizado para a determinação do valor do apoio SIFIDE” (pontos 39 e 40).

Conclui que a Requerente pretende que “as mesmas aplicações (valor de investimentos/gastos/despesas) que serviram de base ao cálculo do benefício fiscal em SIFIDE II, sirvam, novamente e também, para determinar o apoio em sede de RFAI” (ponto 47). Tendo a Agência Nacional para a Inovação (ANI) considerado que apenas 20% do investimento realizado estava afeto à investigação e desenvolvimento, a Requerente pretende que a diferença (80%) sirva de base de referência ao cálculo do RFAI. Repisa os argumentos vertidos na reclamação graciosa para recusar esta pretensão.

Relativamente aos gastos não aceites fiscalmente em 2023, por não respeitarem a este exercício, a AT alega que o período de execução do projeto ... foi de 1/7/2018 a 30/11/2021 e que as despesas elegíveis foram realizadas nos períodos de 2018 a 2021, “pelo que não configuram gastos dedutíveis do período de 2023, nos termos do art.º 23º do CIRC” (ponto 62 da Resposta). Acrescenta que ao longo deste período (de execução do projeto) foram apresentados cinco pedidos de pagamento e um pagamento final. Logo, a Requerente deveria ter atendido ao resultado destes pedidos, ajustando na sua contabilidade o valor do incentivo. No entanto, “manteve na sua contabilidade o registo como rendimentos (rubrica 751) dos subsídios à

exploração com base em meras estimativas sem que nunca cuidasse de corrigir tais estimativas mesmo depois de ser notificada pela ANI, ao longo do tempo, dos valores dos incentivos exatamente atribuídos” (ponto 73). Ao não corrigir oportunamente estas estimativas ao longo dos anos, violou as normas contabilísticas e fiscais. Não controverte o registo do acerto de EUR 86 304,21 na conta de gastos de correções relativas a exercícios anteriores (6881). Mas estriba-se num parecer da Ordem dos Contabilistas Certificados para recusar a relevância fiscal deste gasto.

Não havendo qualquer erro nas liquidações efetuadas, não há lugar a juros indemnizatórios neste pedido de pronúncia arbitral.

II. SANEAMENTO

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

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e encontram-se legalmente representadas.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1 - FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos, com relevo para a decisão da causa:

- A) A Requerente é uma sociedade anónima, titular do NIPC..., que tem como atividade principal o descasque, branqueamento e outros tratamentos de arroz e de outros produtos alimentares;
- B) A Requerente entregou em 15 de maio de 2024, a Declaração de Rendimentos “Modelo 22” de IRC, com o número de identificação..., referente ao período de 2023;

- C) Em 11 de fevereiro de 2025, a Requerente entregou uma declaração de substituição, com o número de identificação..., que foi liquidada e deu origem à nota de reembolso nº 2025 ... (ato de autoliquidação aqui impugnado), em que apurou uma coleta total de IRC de EUR 794 127,53, que inclui derrama estadual no valor de EUR 60 140,94;
- D) À coleta positiva, a Requerente deduziu o valor de EUR 668 264,41 respeitante ao SIFIDE II de 2023;
- E) Por via da Reclamação Graciosa, apresentada em 24-09-2025, a Requerente pretendeu proceder à correção dos valores inscritos no Campo 710, no Campo 355 (Benefícios Fiscais) e no Anexo D da Declaração de Rendimentos “Modelo 22” de IRC, por referência ao período de tributação de 2023;
- F) A Autoridade Tributária e Aduaneira deferiu parcialmente a referida Reclamação Graciosa: indeferiu o pedido de anulação do acréscimo efetuado no Campo 710 da Modelo 22 e deferiu parcialmente o RFAI de 2023, desconsiderando, porém, a totalidade das aplicações consideradas apenas em parte para efeitos de SIFIDE;
- G) Na fundamentação da decisão da Reclamação Graciosa, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

IV.2.3 - ENQUADRAMENTO LEGAL - ACUMULAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS "RFAI" E "SIFIDE II"

Estão em causa os valores considerados, pela ora reclamante, no Anexo D-Benefícios Fiscais-SIFIDE II", previsto nos artigos 35.º a 42.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), da declaração de rendimentos, modelo 22 de IRC de 2023 n.º ...-2025-... -..., de substituição entregue em 2025-02-11, no montante de €668.264,41.

Nos termos do artigo 42º do CFI, "A dedução a que se refere o artigo 38.º não é cumulável, relativamente às mesmas despesas, com benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, previstos neste ou noutros diplomas legais".

Ora, tendo em conta de que o benefício "RFAI" se mostra ser um benefício da mesma natureza, que opera, igualmente, por dedução à coleta, recai sobre a ora reclamante o ónus de demonstrar que os investimentos, por si, considerados elegíveis no âmbito do "RFAI" não foram igualmente objeto no âmbito do benefício "SIFIDE II".

(...)

IV.3 -ERRO NO PREENCHIMENTO DO CAMPO 710 DA DECLARAÇÃO MOD.22 - €86.304,21

A ora reclamante alega que, por lapso, acresceu no Campo 710 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC relativa a 2023, o valor de €87.537,86, por considerar que parte destes encargos respeitavam a exercícios anteriores, quando valor a considerar seria no montante de €1.233,65.

No entanto, no exercício de 2023 foi notificada do "Encerramento do Investimento do Projeto ..." e que o valor do incentivo se fixou no montante de €238.864,27, quando o valor inicialmente estimado pela reclamante teria sido de €325.168,48 e, como já tinham sido atribuídos/pagos o valor total de €236.209,47, apenas teria para receber o valor de €2.654,80.

Alegando, a reclamante, que não tendo sido o valor do incentivo totalmente pago, então o valor das despesas efetuadas não consideradas para efeito de subsidio à exploração, no montante de €86.304,21 (€325.168,48-€238.64,27), deveriam ser aceites como gasto fiscal do período.

Ora, nos termos do artigo 18.º do Código do IRC, os rendimentos e gastos devem ser imputados ao período de tributação em que são efetivamente obtidos ou suportados, independentemente da data de recebimento ou pagamento, cujo procedimento não está dependente do valor da operação ou sua materialidade.

No entanto, a reclamante não apresentou qualquer documento contabilístico que suporte o alegado, pelo que não se afigura proceder à correção solicitada.

(...)

V.IV- PARECER

Assim, tendo em conta a documentação agora entregue, conclui-se que, no período aqui em análise (2023), se encontram verificados todos os requisitos legalmente exigidos para a atribuição do benefício.

No que concerne ao "lapso" cometido pela reclamante no preenchimento do campo 710 da declaração Mod.22, no montante de €86.304,21, registado na sua contabilidade na conta #6881, cumpre informar que:

Conforme resulta do "Relatório Técnico-científico final do projeto", (Documento 6), o "(...) projeto abrange o período de execução do projeto de 01/07/2018 a 30/11/2021" e de acordo com o "Mapa de Investimentos" que compõem o referido relatório, verifica-se que as "Despesas" elegíveis foram efetuadas nos períodos de tributação de 2018, 2019, 2020 e 2021, pelo que não configuram gastos dedutíveis no período de 2023, nos termos dos termos do artigo 23.º do CIRC.

Em cumprimento do regime do acréscimo ou especialização económica, o encargo cuja obrigação de liquidação decorre do período N-1, não é dedutível na determinação do lucro tributável do período de N, conforme previsto no n.º 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC, devendo esse acerto ser contabilizado numa conta #6881 - "Correções relativas a períodos anteriores", o que se verificou.

E, tendo sido contabilizado na conta #6881, uma vez que estes montantes não configuram um gasto dedutível para efeitos fiscais, deverá ser a respetiva quantia inscrita no Quadro 07 da Modelo 22, procedimento corretamente adotado pela reclamante.

Deste modo, considera-se que o acréscimo no Campo 710 da declaração Modelo 22 de 2023, efetuada pela reclamante, não deverá ser anulado, uma vez que os referidos encargos se reportam a exercícios anteriores.

No que se refere às despesas elegíveis consideradas, cumulativamente, no apuramento de ambos os benefícios "RFAI" e "SIFIDE", no montante global de €472.940,20, cumpre informar que:

Nos termos dos artigos 13º e 24º, ambos, do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 2014-10-31, "(...) os benefícios fiscais contratuais relativos às aplicações relevantes do projeto discriminadas no respetivo contrato não são cumuláveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza relativamente às mesmas aplicações relevantes, incluindo os benefícios fiscais de natureza não contratual, previstos neste ou noutros diplomas legais", e "(...) o RFAI não é cumulável com quaisquer benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos neste ou noutros diplomas legais."

Assim, por imposição da referida norma legal, as aplicações relevantes efetuadas no valor total de €472.940,20, apenas serão de considerar, na sua totalidade, no apuramento do benefício "SIFIDE" e, consequentemente, desconsiderado na sua totalidade do apuramento do benefício "RFAI", conforme se demonstra:

(...)

- H) Na sequência da decisão da reclamação graciosa foi emitida a liquidação de IRC n.º 2026..., relativa ao exercício de 2023, em que se apurou um montante de IRC a reembolsar de EUR 1 592 344,42 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I) Em 07-04-2026, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

III.2 - FACTOS NÃO PROVADOS E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e nos que constam do processo administrativo.

Não se provou que nos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, a Requerente conhecia o valor definitivo do apoio do COMPETE 2020 no âmbito do Sistema de Apoio à I&DT Empresarial, atribuído no âmbito do projeto Nenhuma prova consta do processo que permita a este Tribunal Arbitral concluir que a Requerente tinha esse conhecimento, designadamente através de informação oficial credível.

Não se provou que quantias foram pagas pela Requerente ou reembolsadas à Requerente, relativamente ao exercício de 2023, antes e depois da decisão da reclamação graciosa apresentada contra o ato de autoliquidação de IRC n.º 2025... . Não há elementos no processo que comprovem qualquer pagamento

IV. DO DIREITO

IV.1 – OBJETO DO PROCESSO

Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD decidem segundo o direito constituído (artigo 2.º, n.º 2 do RJAT), estando a sua atividade limitada à declaração da ilegalidade de atos dos tipos referidos no artigo 2.º, n.º 1 do mesmo diploma.

O processo arbitral tributário é, assim, um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), sendo, como este, um meio processual de mera apreciação da legalidade de atos, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

No âmbito de um contencioso de mera legalidade, esta tem de ser apreciada com base no ato impugnado tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros atos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o ato praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o ato cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no

processo arbitral, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01-07-2020, processo n.º 309/14.6BEBRG), em que se entendeu que:

I – O tribunal, na apreciação da legalidade de uma decisão administrativa, não pode considerar que esta se alicerça noutros fundamentos que não aqueles que aí foram externados.

II – Assim, não pode julgar improcedente a impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de revisão de um ato tributário alicerçando-se na não verificação de um requisito se a AT não usou esse fundamento para indeferir aquele pedido.

Por isso, não pode a Administração Tributária, após a prática do ato, justificá-lo por razões diferentes das que constem da sua fundamentação expressa.

Nos casos de autoliquidação, sujeitos a impugnação administrativa prévia necessária [artigos 131.º do CPPT e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março], a fundamentação relevante para aferir a legalidade é a da respetiva decisão.

Na verdade, nos casos em que uma decisão fundamentada da impugnação administrativa aprecia um ato sem fundamentação expressa (como sucede nos casos de reclamação graciosa de autoliquidação), não se está perante uma situação em que o ato seja confirmativo, à face do preceituado no artigo 53.º, n.º 1 do CPTA, pois a autoliquidação não tem fundamentação originária emitida pela Administração Tributária. Por isso, está-se perante uma situação de revogação por substituição, em que o ato subsiste na ordem jurídica após a decisão com a fundamentação que dela consta, como está ínsito no artigo 173.º do Código do Procedimento Administrativo de 2015

Mas, também neste caso, não é relevante a fundamentação posterior ao ato que decidir a impugnação administrativa.

Assim, neste caso, é à face da fundamentação da decisão da reclamação graciosa que há que apreciar a legalidade da autoliquidação, sendo irrelevantes possíveis motivos de indeferimento que naquela não são invocados, designadamente os que apenas forem invocados na Resposta apresentada no processo arbitral.

Por isso, não podem ser considerados possíveis fundamentos de indeferimento que não foram invocados na sua decisão, como é o caso da alegada inelegibilidade para efeito do RFAI dos investimentos em apreço, invocada pela AT na sua Resposta, que não foi considerada fundamento de indeferimento da reclamação graciosa.

IV.2 - RFAI

Com o Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, o RFAI passou a integrar o Código Fiscal ao Investimento (CFI). Em 2014, na sequência da aprovação do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, substituindo o de 2008, o RFAI foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que instituiu um novo CFI, visando o apoio ao investimento, a criação de emprego e o reforço dos capitais próprios das empresas.

O RFAI constitui um benefício fiscal ao investimento, que admite deduções à coleta de IRC numa percentagem que incide no investimento realizado em ativos fixos tangíveis e intangíveis e em recursos humanos. Está regulado no capítulo III do CFI (artigos 22.º a 26.º)

O SIFIDE II (Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial) é um benefício fiscal à investigação e desenvolvimento (I&D), concretizado em deduções à coleta de IRC, numa percentagem que incide num conjunto de despesas direcionadas à I&D, certificadas pela ANI - Agência Nacional de Inovação. Está regulado no capítulo V do CFI (artigos 35.º a 42.º).

Para o que aqui nos interessa, o RFAI considera como aplicações relevantes os investimentos afetos à exploração da empresa em ativos fixos adquiridos em estado novo, estabelecendo algumas exceções (artigo 22.º, n.º 2, alínea a)). O SIFIDE considera dedutíveis as despesas com “aquisições de ativos fixos tangíveis, à exceção de edifícios e terrenos, desde que criados ou

adquiridos em estado novo e na proporção da sua afetação à realização de atividades de investigação e desenvolvimento” (artigo 37.º, n.º 1, alínea a)).

Por isso, pelo que se disse no ponto IV.1, a fundamentação relevante para sustentar a da liquidação é a seguinte:

“Nos termos dos artigos 13º e 24º, ambos, do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 2014-10-31, "(...) os benefícios fiscais contratuais relativos às aplicações relevantes do projeto discriminadas no respetivo contrato não são cumuláveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza relativamente às mesmas aplicações relevantes, incluindo os benefícios fiscais de natureza não contratual, previstos neste ou noutros diplomas legais", e "(...) o RFAI não é cumulável com quaisquer benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos neste ou noutros diplomas legais." Assim, por imposição da referida norma legal, as aplicações relevantes efetuadas no valor total de €472.940,20, apenas serão de considerar, na sua totalidade, no apuramento do benefício "SIFIDE" e, conseqüentemente, desconsiderado na sua totalidade do apuramento do benefício "RFAI", conforme se demonstra (...)"

Em primeiro lugar, há que dizer que a referência ao artigo 13.º do CFI não tem qualquer relação com a questão sob análise, na medida em que se refere à cumulação de benefícios contratuais, o que não é o caso do SIFIDE e do RFAI.

Em segundo lugar, a AT nunca controverteu na sua resposta à reclamação graciosa a racionalidade económica do critério de afetação de 80% das aplicações relevantes ao RFAI. Tendo o sujeito passivo considerado no SIFIDE apenas 20% do custo dos ativos fixos tangíveis, por corresponder à proporção da respetiva afetação às atividades de I&D, entendeu que os restantes 80% não constituem aplicações relevantes consideradas para efeitos do SIFIDE.

Nesta perspetiva, a sua utilização no RFAI não traduz, por si só, cumulação de benefícios relativamente às mesmas aplicações relevantes.

Tanto o RFAI como o SIFIDE contêm regras para prevenir a cumulação de benefícios. O artigo 24.º (“exclusividade dos benefícios fiscais”) estabelece no seu n.º 1 que “Sem prejuízo do disposto no número seguinte [que se refere à DLRR], o RFAI não é cumulável com quaisquer benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos neste ou noutros diplomas legais”. O artigo 42.º (“exclusividade do benefício”) determina que “A dedução a que se refere o artigo 38.º não é cumulável, relativamente às mesmas despesas, com benefícios fiscais da mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, previstos neste ou noutros diplomas legais”.

O RFAI e o SIFIDE constituem dois benefícios fiscais destinados a incentivar o investimento, O Estado comparticipa de forma indireta (por via de um regime fiscal excecional mais favorável) a aplicação de fundos pelos sujeitos passivos de IRC em determinados ativos ou atividades com o propósito de gerar benefícios futuros. As despesas com a aquisição de ativos fixos tangíveis constituem simultaneamente aplicações relevantes em ambos os benefícios.

O artigo 37.º do CFI, acima transcrito, admite o fracionamento da despesa, quando estabelece que esta pode ser uma aplicação relevante “na proporção da sua afetação à realização de atividades de investigação e desenvolvimento”. Inferindo-se que a aplicação relevante é a proporção da despesa afeta ao I&D, a regra da exclusividade, ou da não cumulação, dos benefícios não é beliscada, se a proporção remanescente for afeta a outra atividade, nomeadamente à “exploração da empresa”, pois não há a sobreposição objetiva que aquela regra visa proibir.

A regra da exclusividade proíbe que a mesma fração de despesa seja beneficiada duas vezes. Não proíbe que o mesmo bem físico gere frações de despesa distintas, desde que essas frações sejam objetivamente separadas e afetadas a finalidades legais diversas.

Não tendo sido fundamentação para o indeferimento da reclamação graciosa a eventual falta de demonstração em que medida os mesmos ativos fixos tangíveis serviam simultaneamente os objetivos extrafiscais visados pelo RFAI e pelo SIFIDE e na proporção de 80% e 20%, tem de

concluir-se que não tem fundamento legal o indeferimento, pois não houve violação da regra da proibição da cumulação de benefícios.

Por isso, a decisão da reclamação graciosa que manteve a liquidação com essa fundamentação é ilegal por vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

IV.3 – GASTOS NÃO ACEITES FISCALMENTE

Não se tendo provado que a Requerente dispunha de informação oficial credível, antes do encerramento do projeto, que lhe permitisse ajustar a estimativa de rendimentos relativos ao subsídio à exploração, registados na sua contabilidade, o gasto contabilizado em 2023 é dedutível. É o que resulta do n.º 2 do artigo 18.º do CIRC (Periodização do lucro tributável), segundo o qual “as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”.

Não se trata, pois, de considerar que o princípio da periodização económica deve ser aplicado de forma flexível, em conjugação com o princípio da justiça, tal como refere o Acórdão do STA relativo ao Processo n.º 01648/02, de 5 de fevereiro de 2003: “Na verdade, não havendo qualquer prejuízo para a FP (por todos os custos terem sido contabilizados, embora com erro no tocante aos exercícios respectivos), e tal não resultar de omissões voluntárias ou intencionais, com vista a operar transferências de resultados entre exercícios, o princípio da especialização de exercícios deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com previsão no artigo 55.º da LGT”.

Trata-se da mera aplicação do n.º 2 do artigo 18.º do CIRC. Por isso, deveria ter sido anulado pela AT o acréscimo no Campo 710 da declaração Modelo 22 de 2023, apresentada pela Requerente.

Consequentemente, a decisão da reclamação graciosa e a autoliquidação que apreciou enfermam de vício de violação de lei ao manter o referido acréscimo, vício esse que justifica a respetiva anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c) da LGT. Assim, julga-se procedente nesta parte a pretensão da Requerente.

IV.4 – RECONHECIMENTO DE CRÉDITO FISCAL

A Requerente formula um pedido de reconhecimento de crédito fiscal.

Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm competências limitadas à declaração de ilegalidade de atos dos tipos referidos no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, podendo, para além disso, proferir condenações consequentes, de reembolso de quantias, juros indemnizatórios e indemnização por garantia indevida.

Mas, não se insere nessas competências o reconhecimento de créditos fiscais.

Por isso, não se toma conhecimento desse pedido, sem prejuízo de a AT dever retirar da anulação todas as consequências, nos termos do artigo 24.º, n.º 1 do RJAT.

IV.5 – REEMBOLSO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente refere que da procedência das suas pretensões, resulta, além do aumento do saldo do RFAI, “a diminuição do montante de derrama municipal devido por referência ao período de 2023, no montante total de € 1.035,65” e pretende ser ressarcida deste montante. No artigo 102.º do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente refere ainda que teve um “reembolso de IRC inferior ao devido, donde resultará o direito da Requerente ao reembolso de imposto suportado em excesso, acrescido de juros indemnizatórios”.

A Requerente no pedido de pronúncia arbitral apenas faz referências à derrama municipal nos artigos 100.º e 101.º, não explicando sequer como determinou esse valor.

Quanto ao reembolso de valor inferior ao devido, a Requerente nem sequer o quantifica, nem há elementos no processo que permitam a este Tribunal Arbitral determinar se há alguma quantia a reembolsar.

Também não há elementos que permitam a este Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre a quantificação da derrama municipal que a Requerente faz e sobre o eventual direito de reembolso que pode ser consequência da anulação da decisão da reclamação graciosa e da autoliquidação.

Por isso, estes pedidos têm de ser julgados improcedentes, sem prejuízo de poderem ser reconhecidos em execução desta decisão arbitral.

V. DECISÃO

Considerando tudo quanto antecede, decidem os árbitros:

- a) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos pedidos de anulação;
- b) anular a decisão de deferimento parcial que recaiu sobre a Reclamação Graciosa, apresentada contra a autoliquidação do IRC n.º IRC n.º 2025..., referente ao período de 2023, nas duas partes aqui contestadas;
- c) anular parcialmente anulado a própria autoliquidação de IRC n.º 2025..., respeitante ao período de 2023, em conformidade com o supra exposto;
- d) julgar improcedentes os pedidos de reembolso e juros indemnizatórios, sem prejuízo de poderem ser reconhecidos em execução desta decisão arbitral;
- e) condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. VALOR DA CAUSA E CUSTAS

Fixa-se o valor da causa em EUR 114 541,31 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo o valor da taxa de arbitragem de EUR 3 060, 00, segundo a Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

As custas ficam a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4 do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de setembro de 2026

O Presidente do Tribunal Arbitral

(Jorge Lopes de Sousa)

A Árbitro vogal

(Paula da Silva Andrade)

O Árbitro vogal - relator

(Daniel Taborda)
