CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 379/2026-T

Tema: IRC - Dedutibilidade de gastos - RFAI

SUMÁRIO:

I – Para efeitos do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, são dedutíveis os gastos que apresentem uma conexão objetiva com a atividade empresarial, não cabendo à Autoridade Tributária e Aduaneira substituir-se ao sujeito passivo na apreciação da conveniência ou oportunidade das suas decisões de gestão.

II – Demonstrado que o imóvel arrendado era utilizado para alojamento de trabalhadores em deslocações comerciais e, pontualmente, de clientes, no âmbito da atividade da sociedade, os encargos com as respetivas rendas são fiscalmente dedutíveis.

III – O apuramento superveniente de um excesso de RFAI, por força dos limites máximos de intensidade dos auxílios com finalidade regional, não dispensa a consideração de outras dotações de benefícios fiscais validamente constituídas e legalmente utilizáveis nos períodos em que foram efetuadas as deduções à coleta.

IV – A reafectação das deduções a dotações alternativas de RFAI, observados os respetivos requisitos e limites legais, não constitui a concessão retroativa de um novo benefício, mas a reconstituição da situação tributária com base em créditos fiscais já existentes.

V – Verificando-se que o excesso imputado à dotação de RFAI de 2015 se começou a materializar em 2018 e que existiam, nesse período e nos subsequentes, dotações alternativas de RFAI suficientes para suportar as deduções efetuadas, não se demonstra uma redução indevida do IRC que justifique a reposição de € 62.237,47.

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

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (árbitro presidente), Dr. Augusto Vieira e Dr. Ricardo Almeida (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 11 de junho de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A **A..., LDA.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., s/n, ..., ..., ...-... ... (doravante, designada por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

A Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral em 30 de março de 2026. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 1 de abril de 2026 e automaticamente notificado à AT na mesma data e, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 11 de junho de 2026 e é materialmente competente, tendo sido subsequentemente notificada a AT para, querendo, apresentar resposta, o que veio a fazer.

A AT apresentou resposta a 15 de julho de 2026 e juntou o processo administrativo aos autos.

Por despacho de 17 de julho de 2026, a Requerente foi notificada para exercer o contraditório quanto à exceção suscitada pela Requerida relativamente ao valor do processo e para indicar os

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

factos sobre os quais pretendia produzir prova testemunhal e que não fossem suscetíveis de prova documental.

Em 24 de julho de 2026, a Requerente exerceu o contraditório, defendendo a manutenção do valor do processo em € 68.666,75, e indicou os factos sobre os quais pretendia produzir prova testemunhal.

Por despacho arbitral, foi designado o dia 2 de outubro de 2026 para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e para a inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente.

Em 2 de outubro de 2026 realizou-se a referida reunião, na qual foram inquiridas as testemunhas B..., C... e D... . No termo da reunião, foi concedido prazo para apresentação de alegações escritas.

A Requerente apresentou alegações escritas em 16 de outubro de 2026, reiterando a procedência do pedido e pronunciando-se sobre a prova testemunhal produzida.

A Requerida apresentou alegações escritas em 30 de outubro de 2026.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.

A. Objeto do pedido:

A Requerente pede a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2025..., respeitante ao período de tributação de 2022, das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2025... e 2025... e da liquidação de juros moratórios n.º 2025..., no montante total indicado no pedido de € 68.666,75, com todas as consequências legais, incluindo a restituição do imposto pago e o pagamento de juros indemnizatórios.

B. Síntese da posição das Partes

a) Da Requerente:

O pedido fundamenta-se nos termos que, sucintamente, se enunciam:

- A Requerente exerce, a título principal, a indústria de transformação de matérias resinosas plásticas;

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

- Ao abrigo da Ordem de Serviço interna n.º OI2025... foi sujeita a uma inspeção tributária relativa ao exercício de 2022, da qual resultaram correções à matéria tributável e em sede de imposto a pagar, nomeadamente derivado da dedução à coleta do benefício fiscal do RFAI;
- A Requerente circunscreve a sua argumentação substantiva à correção dos gastos com o arrendamento de um imóvel sito em Vilamoura, no montante de € 32.500,00, e à correção global de € 72.736,39 em sede de RFAI, correspondente à reposição no IRC de 2022 de € 62.237,47 relativa à dotação de 2015 e à redução em € 10.498,92 do saldo reportável da dotação de 2016, bem como às correspondentes liquidações de juros;
- Quanto ao imóvel, sustenta que este era utilizado para alojar trabalhadores com funções comerciais e, pontualmente, clientes relevantes, permitindo maior proximidade aos clientes e potenciais clientes no Algarve e em Espanha, melhor organização logística e redução de custos de alojamento;
- Invoca, nomeadamente, relações comerciais na região com E..., Lda., F..., Lda. e G..., bem como a utilização do imóvel por clientes como H... e I...;
- Entende que a AT não se pode substituir ao empresário na avaliação da oportunidade das decisões de gestão e que os encargos foram incorridos no interesse da empresa, sendo dedutíveis nos termos do artigo 23.º do Código do IRC;
- Quanto ao RFAI, aceita que, em função das decisões proferidas pelo CAAD nos processos n.º 309/2023-T e 908/2023-T e das correções apuradas no âmbito do procedimento inspetivo ao ano de 2021 – correções estas não definitivas porque impugnadas judicialmente, processo que corre termos no CAAD sob o n.º 539/2025-T – e em virtude da conversão do apoio em não reembolsável, no âmbito do projeto n.º ... que se traduziu na redução dos saldos de RFAI não deduzidos no período anterior, referentes a 2017, 2018 e 2019, no valor de € 430.622,08 - o saldo total não deduzido no período de 2021 a constar no campo 713 do Quadro 074 do Anexo D da declaração modelo 22 de 2022 deveria ser de € 449.714,71 (e não € 1.047.082,62, conforme inicialmente apurado), sem prejuízo do que resultar do processo n.º 539/2025-T;

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

- Mais, após o encerramento do projeto CENTRO-02-...-FEDER-..., por decisão de 30 de abril de 2022, e considerada a componente de apoio não reembolsável, aceita que se verificou uma redução das dotações do benefício fiscal do RFAI relativamente aos investimentos comuns de 2015 e 2016, no valor global de € 72.736,39, correspondente a € 62.237,47 quanto à dotação de 2015 e a € 10.498,92 quanto à dotação de 2016;
- Contesta, porém, as consequências extraídas pela AT quanto à totalidade daquele montante, defendendo que tanto as deduções imputadas à dotação de 2015 como o montante eliminado do saldo reportável da dotação de 2016 poderiam ser absorvidos através de outras dotações de RFAI ou de SIFIDE;
- Alega que dispunha, nos anos relevantes – tendo a dotação de RFAI de 2015 sido utilizada entre 2016 e 2021 – de outros saldos de RFAI e de SIFIDE ainda não utilizados, pelo que as deduções inicialmente imputadas às dotações de 2015 e 2016 poderiam ter sido efetuadas por recurso a essas outras dotações;
- A Requerente estende a mesma argumentação ao montante de € 10.498,92 relativo à dotação de RFAI de 2016 e pede a anulação da totalidade da correção de € 72.736,39, sem distinguir entre a parcela da dotação de 2015 já utilizada através de deduções à coleta e a parcela da dotação de 2016 que integrava saldo ainda não utilizado;
- Para o efeito, considera as dotações de RFAI passíveis de utilização em 2022 apuradas pela própria AT (o quadro abaixo já reflete a perda da dotação de € 10.498,92 relativamente ao exercício de 2016, face ao valor indicado acima como reportável para 2022):

Quadro XII – Saldos RFAI passiveis de utilização em 2022

Período	Beneficio fiscal	Período a que respeita o benefício	Saldo não dedutível ou caducado		Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período	
2022	RFAI	2022	3	0,00	713	0,00	714	704 656,80
	RFAI	2020	3	0,00	713	35 098,18	714	0,00
	RFAI	2019	3	106 326,99	713	182 809,79	714	0,00
	RFAI	2018	3	62 155,02	713	79 220,03	714	0,00
	RFAI	2017	3	262 140,06	713	137 962,00	714	0,00
	RFAI	2016	3	10 498,82	713	4 125,79	714	0,00
	RFAI	2015	3	0,00	713		714	0,00
Total			***3***	***441 120,89***	***713***	***439 215,79***	***714***	***704 656,80***

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

- Bem como as seguintes dotações do SIFIDE passíveis de dedução em 2022:
    - € 33.267,26 relativamente ao exercício de 2018;
    - € 33.982,76 relativamente ao exercício de 2019;
    - € 81.883,71 relativamente ao exercício de 2020;
    - € 77.694,53 relativamente ao exercício de 2021;
- Defende que deve atender-se à substância económica e à situação fiscal global, procedendo-se à reafectação dos benefícios utilizados, sem reposição de imposto, na medida em que não se eximiu ao pagamento de IRC em nenhum exercício;
- Entende que a reposição do excesso resultante da aplicação dos limites previstos no artigo 23.º, n.º 5, do CFI apenas se justificaria se o sujeito passivo não dispusesse, no mesmo período, de outros saldos de RFAI ou de outras deduções à coleta que pudessem suportar a dedução efetuada. Só nesse caso o excesso teria determinado o pagamento de imposto inferior ao devido, o que, segundo a Requerente, não ocorreu;
- Invoca, em apoio da sua tese, as decisões arbitrais proferidas, designadamente, nos processos n.ºs 908/2023-T e 451/2024-T, bem como a circunstância de a liquidação de IRC em causa refletir a reposição de € 62.237,47 relativa à dotação de RFAI de 2015, apesar de as deduções terem sido efetuadas em períodos anteriores, sustentando que essa correção enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito;
- Relativamente aos juros compensatórios, alega falta de fundamentação e ausência de culpa, por estar em causa, quando muito, uma divergência razoável de interpretação jurídica;
- Pede ainda juros indemnizatórios, por ter procedido ao pagamento dos atos tributários impugnados;
- Em alegações finais, a Requerente reiterou, em síntese, que:
    - A prova testemunhal confirmou que o imóvel de Vilamoura era utilizado para alojamento de trabalhadores da área comercial em deslocações ao Algarve e a Espanha e, pontualmente, para alojamento de clientes, no âmbito de uma estratégia de proximidade e fidelização comercial;
    - A ausência de mapas formais de ocupação ou de reservas se explicava pela reduzida dimensão da equipa comercial, composta por sete a oito pessoas, e pela coordenação direta e telefónica entre os seus membros;

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

- Os clientes identificados no pedido de pronúncia arbitral eram clientes efetivos da Requerente e os documentos n.os 6 e 7 demonstravam a existência de clientes sediados em Espanha;
- Quanto ao RFAI, a Requerente dispunha de saldos de RFAI e de SIFIDE que, segundo sustenta, permitiriam absorver as deduções anteriormente imputadas às dotações de 2015 e 2016, sem redução do imposto efetivamente devido;

- A reposição prevista no artigo 4.º, n.º 4, da Portaria n.º 297/2015 apenas se justificaria se inexistissem outros benefícios fiscais legalmente disponíveis, invocando, em apoio desta posição, a decisão arbitral proferida no processo n.º 908/2023-T;
- A anulação das correções determinaria a anulação dos juros compensatórios e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

b) Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, a AT juntou o processo administrativo (PA) e apresentou resposta, na qual deu por integralmente reproduzida a argumentação constante do RIT e as informações que lhe estão subjacentes.

Defende a improcedência integral do pedido e, previamente, suscita a inadequação do valor atribuído à causa. A sua posição pode sintetizar-se do seguinte modo:

- O valor de € 68.666,75 indicado pela Requerente corresponde ao resultado financeiro do acerto de contas e não à utilidade económica das parcelas efetivamente impugnadas;
- A Requerente não desenvolve argumentação impugnatória autónoma relativamente a todas as correções efetuadas na inspeção, ficando fora do objeto do processo, segundo a AT, as correções respeitantes a trabalhos especializados e artigos para oferta. O valor da causa deveria, por isso, corresponder apenas ao imposto e juros associados às correções efetivamente controvertidas;
- Quanto ao imóvel de Vilamoura objeto de arrendamento, a AT não questiona a existência do contrato ou o pagamento das rendas, mas entende não ter sido demonstrada a conexão objetiva do encargo com a atividade empresarial;

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

- A Requerente não apresentou mapas de ocupação, ordens de deslocação, comunicações, confirmações de estadia ou outros elementos contemporâneos que identificassem os trabalhadores ou clientes alojados. Acrescenta que a faturação para clientes do distrito de Faro representava aproximadamente 2,15% do volume de negócios;
- A utilização do imóvel para alojar clientes poderia ainda conferir aos encargos a natureza de despesas de representação, sujeitas a tributação autónoma, tratamento que não foi adotado pela Requerente;
- Quanto ao RFAI, a AT sustenta que não está em causa a elegibilidade dos investimentos nem a existência de saldos reportáveis, mas a forma como a própria Requerente exerceu o direito ao benefício na declaração Modelo 22 de 2022 e a ultrapassagem da intensidade máxima de auxílio permitida;
- O artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento e o artigo 4.º, n.º 4, da Portaria n.º 297/2015 impõem a reposição do benefício utilizado em excesso, não existindo previsão legal para a reafectação retroativa das deduções a outras dotações de RFAI ou a saldos de SIFIDE;
- O Quadro 10 da declaração reproduz o mecanismo legal de apuramento do imposto previsto no artigo 90.º do CIRC e no CFI, os benefícios fiscais são deduzidos à coleta para efeitos de apuramento do IRC liquidado e, apenas após esse apuramento, a lei prevê a reposição dos benefícios fiscais utilizados em excesso, designadamente quando seja ultrapassada a intensidade máxima dos auxílios legalmente admissível;
- Não existe qualquer campo ou mecanismo declarativo que permita, depois de apurado o imposto, proceder à reafectação da dedução anteriormente efetuada a outras dotações de RFAI ou de SIFIDE;
- Defende que foi a própria Requerente que, no preenchimento da declaração periódica de rendimentos, procedeu à utilização dos benefícios fiscais disponíveis, determinando a ordem da respetiva utilização e os montantes deduzidos à coleta e que a AT se limitou a controlar a legalidade dessa opção declarativa;
- A solução pretendida traduziria a substituição posterior da opção declarativa da Requerente por outra fiscalmente mais favorável e seria, segundo a AT, incompatível com os princípios da legalidade, segurança jurídica e estabilidade das relações tributárias;

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

- No âmbito do RIT, conclui a AT que, aplicando o limite máximo de intensidade de auxílio de 45%, correspondente a € 290.716,22, se apura um excesso global de € 72.736,39, imputando € 62.237,47 à dotação de RFAI de 2015 e € 10.498,92 à dotação de 2016;
  Mais refere que a dotação de RFAI de 2015, no montante de € 136.040,76, já havia sido integralmente utilizada através de deduções à coleta efetuadas entre 2016 e 2021. Não existindo saldo dessa dotação por utilizar, a AT considerou que o excesso de € 62.237,47 deveria ser reposto no campo 372 do quadro 10 da declaração Modelo 22 relativa a 2022;
- Quanto à dotação de RFAI de 2016, a Requerente havia utilizado € 52.798,42, restando um saldo de € 14.624,71. Como o excesso imputável a essa dotação ascendia a € 10.498,92, a AT subtraiu esse valor ao saldo ainda não utilizado, fixando o saldo reportável em € 4.125,79, sem proceder à sua reposição no campo 372;
- Segundo a AT, a Requerente excedeu os limites aplicáveis à dotação de 2015 logo em 2018. Apesar de possuir nesse exercício outras dotações de RFAI e SIFIDE que poderia ter utilizado, optou por deduzir à coleta o benefício proveniente da dotação de 2015 e por reportar as restantes dotações para exercícios posteriores;
- A AT entende que compete ao sujeito passivo, que dispõe da informação relevante, apurar e declarar os benefícios fiscais a utilizar e acautelar os limites aplicáveis, designadamente quando os mesmos investimentos beneficiam simultaneamente do RFAI e de apoios financeiros que podem incluir uma isenção de reembolso;
- Defende ainda que não lhe é permitido reafetar posteriormente uma dedução efetuada em excesso a dotações de RFAI ou SIFIDE de outros períodos. O artigo 23.º do CFI prevê a dedução à coleta e o reporte por insuficiência de coleta, devendo as dotações, segundo a AT, ser utilizadas por ordem cronológica;
- Verificada a ultrapassagem dos limites previstos no artigo 43.º do CFI, o artigo 4.º, n.º 4, da Portaria n.º 297/2015 determina que o excesso seja adicionado ao IRC liquidado. Para a AT, a lei prevê a reposição do excesso, mas não a alteração retroativa da imputação das deduções a outras dotações;
- Conclui, assim, que a pretensão de absorver o excesso através de outros benefícios fiscais disponíveis não tem suporte legal, devendo manter-se a reposição de € 62.237,47 no campo

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

372 da declaração Modelo 22 de 2022 e a redução, em € 10.498,92, do saldo reportável da dotação de RFAI de 2016;

- As liquidações de juros compensatórios encontram-se fundamentadas e o retardamento da liquidação é imputável à Requerente, por decorrer da sua declaração e utilização do benefício em desconformidade com os limites legais.
- Em alegações finais, a Requerida reiterou a improcedência do pedido e acrescentou, quanto à prova testemunhal produzida, que:
- Os depoimentos relativos ao imóvel de Vilamoura não concretizaram os trabalhadores ou clientes alojados, as datas e a duração das estadias, nem a sua correspondência com deslocações ou visitas comerciais específicas, sendo insuficientes, no seu entendimento, para demonstrar a efetiva utilização empresarial do imóvel;
- A gestão informal da ocupação, a existência do contrato de arrendamento e o registo contabilístico das rendas não dispensavam a demonstração dos pressupostos materiais da dedutibilidade dos gastos;
- Quanto ao RFAI, o depoimento de D... confirmou a existência de mecanismos internos de controlo e de saldos reportados, mas, segundo a AT, não demonstrou que estivessem reunidos os pressupostos legais da reafectação das deduções. Entende que a disponibilidade de outros benefícios fiscais não se confunde com a admissibilidade jurídica da sua utilização em substituição das dotações cujos limites foram ultrapassados, pelo que manteve a defesa das correções efetuadas.

II. SANEAMENTO

- O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 11 de junho de 2026, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.
- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

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

- O processo não padece de vícios que o invalidem.
- Para além da questão relativa ao valor do processo, apreciada de seguida, não foram suscitadas outras exceções, nem se verificam nulidades ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito.

A. Delimitação do objeto e valor da causa:

- A Requerente formula, no pedido final, a pretensão de anulação da liquidação adicional de IRC e das liquidações de juros compensatórios, indicando como valor da causa € 68.666,75, correspondente ao montante a pagar constante da demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... .
- A Requerida sustenta que o valor de € 68.666,75 traduz apenas o resultado financeiro do acerto de contas e que, não tendo sido impugnadas as correções relativas a trabalhos especializados e a artigos para oferta, o valor do processo deveria corresponder à parcela da liquidação associada às correções efetivamente controvertidas, que quantifica em € 31.067,30.
- No contraditório, a Requerente contrapõe que a demonstração de acerto de contas integra o ato de liquidação e traduz os seus efeitos financeiros, incluindo o estorno de € 37.599,45 da liquidação anterior, pelo que a utilidade económica imediata do pedido corresponde aos € 68.666,75 cuja restituição pretende. Invoca, designadamente, o artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de maio de 2018, proferido no processo n.º 01431/17.
- Nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, quando é impugnada uma liquidação, o valor da causa corresponde à importância cuja anulação se pretende. O critério atende à utilidade económica imediata do pedido, não ao valor nominal das correções à matéria coletável ou ao imposto isoladamente considerado.
- No caso, a liquidação impugnada reflete correções à matéria coletável no montante global de € 38.451,61, das quais apenas foi contestada a correção de € 32.500,00 relativa aos gastos com o arrendamento do imóvel de Vilamoura. O acréscimo de € 5.951,61 à matéria coletável, decorrente das correções não contestadas, não produziu aumento do IRC liquidado, por ter sido absorvido por uma maior dedução de benefícios fiscais.

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

- Produziu, contudo, um acréscimo de € 89,27 de derrama municipal, correspondente à aplicação da taxa de 1,5% àquele montante, parcela que não integra o objeto do pedido de anulação. Diferentemente, o acréscimo de € 256,95 de derrama estadual resultou integralmente de a correção contestada relativa às rendas ter elevado o lucro tributável acima de € 1.500.000,00, pelo que integra a utilidade económica do pedido.
- Embora a demonstração de acerto de contas apresente um valor global a pagar de € 68.666,75, a utilidade económica imediata do pedido deve excluir a parcela de € 89,27 de derrama municipal decorrente das correções à matéria coletável não contestadas. A importância cuja anulação e restituição é efetivamente pretendida ascende, assim, a € 68.577,48.
- Consequentemente, julga-se parcialmente procedente a exceção suscitada pela Requerida e fixa-se ao processo o valor de € 68.577,48.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na decisão arbitral, o Tribunal discrimina a matéria provada da não provada e fundamenta a sua decisão, nos termos do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (PPA) e do processo administrativo (PA), fixa-se como segue:

A. Factos Provados:

1. A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objeto a indústria de transformação de matérias resinosas plásticas e a compra, venda, revenda e arrendamento de bens imóveis;
2. Ao abrigo da Ordem de Serviço interna n.º OI2025..., a Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária incidente sobre o período de tributação de 2022;

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

3. No âmbito desse procedimento foram analisadas a contabilidade da Requerente, a documentação de suporte, as declarações fiscais apresentadas e os esclarecimentos por esta prestados;
4. A inspeção propôs correções relativas, designadamente, a gastos com viaturas, depreciações, deslocações e estadas, trabalhos especializados, artigos para oferta, vestuário de representação, rendas de imóvel e benefícios fiscais em sede de RFAI;
5. A Requerente exerceu o direito de audição sobre o projeto de relatório, tendo a AT mantido as correções no relatório final de inspeção e emitido a nota de liquidação em sede de IRC;
6. Após as regularizações voluntárias efetuadas pela Requerente, subsistiram correções à matéria tributável no montante de € 38.451,61. O Relatório de Inspeção propôs ainda uma correção relativa à utilização da dotação de RFAI de 2015. Na liquidação adicional emitida na sequência do procedimento inspetivo foi considerado o montante de € 62.237,47 relativo a essa dotação. Quanto à dotação de RFAI de 2016, a AT reduziu em € 10.498,92 o saldo disponível para dedução para 2022, desconsiderando tal valor do montante deduzido à coleta de 2022, substituindo-o por outros benefícios fiscais disponíveis. Da liquidação adicional resultou o valor a pagar de € 31.067,30 e da demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... o valor global de € 68.666,75;
7. Da demonstração de liquidação de IRC n.º 2025... constam € 307.723,80 de benefícios fiscais reportados e deduzidos no campo 355 do Quadro 10 da declaração Modelo 22 referente a 2022 pela Requerente e € 316.055,59 apurados pela AT;
8. O valor de € 307.723,80 deduzido pela Requerente a título de benefícios fiscais pode ser repartido da seguinte forma, segundo a demonstração de liquidação:

   - € 58.933,58 a título de SIFIDE, decomposto da seguinte forma:

073	SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 3/8) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, art.ºs 33.º a 40.º do CFI (revogado) e art.ºs 35.º a 42.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 35.º a 42.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06							
743 NIF da soc. Individual (RETGS)	01 Diploma	02 Período a que respeita o benefício	03 Saldo não dedutível ou caducado	709 Saldo não deduzido no período anterior	710 Dotação do período	711 Dedução do período	712 Saldo que transita para período seguinte	
	733	2018		33.267,26		33.267,26		
TOTAL			0,00	241.799,87	50.261,94	58.933,58	233.128,23	

07 DEDUÇÕES À COLETA (a deduzir no campo 355 do quadro 10 da declaração) (continuação)

073 SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 3/8) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, art.ºs 33.º e 49.º do CFI (revogado) e art.ºs 36.º a 42.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 35.º a 42.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06

743 NIF da soc. individual (RETGS)	01 Diploma	02 Período a que respeita o benefício	03 Saldo não dedutível ou caducado	709 Saldo não deduzido no período anterior	710 Dotação do período	711 Dedução do período	712 Saldo que transita para período seguinte
	733	2019		33.982,76		25.666,32	8.316,44
	733	2020		81.883,71			81.883,71
	733	2021		92.666,14			92.666,14
	733	2022			50.261,94		50.261,94

- € 248.790,22 a título de RFAI, decomposto da seguinte forma:

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06

744 NIF da soc. individual (RETGS)	01 Diploma	02 Período a que respeita o benefício	03 Saldo não dedutível ou caducado	713 Saldo não deduzido no período anterior	714 Dotação do período	715 Dedução do período	716 Saldo que transita para período seguinte
	742	2016		14.624,71		14.624,71	
TOTAL			430.622,07	449.714,70	704.656,80	248.790,23	905.581,27

07 DEDUÇÕES À COLETA (a deduzir no campo 355 do quadro 10 da declaração) (continuação)

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06

744 NIF da soc. individual (RETGS)	01 Diploma	02 Período a que respeita o benefício	03 Saldo não dedutível ou caducado	713 Saldo não deduzido no período anterior	714 Dotação do período	715 Dedução do período	716 Saldo que transita para período seguinte
	742	2017	262.140,06	137.962,00		83.306,41	54.655,59
	742	2018	62.155,02	79.220,02			79.220,02
	742	2019	106.326,99	182.809,79		150.859,11	31.950,68
	742	2020		35.098,18			35.098,18
	742	2022			704.656,80		704.656,80

9. Na liquidação corrigida, a AT considerou uma dedução global de benefícios fiscais de € 316.055,59, não constando da mesma a respetiva decomposição por benefício fiscal e por período de formação da correspondente dotação. Atendendo a que o Relatório de Inspeção determinou a redução do saldo disponível para dedução em 2022 da dotação de RFAI de 2016 de € 14.624,71 para € 4.125,79, presume-se que, na liquidação corrigida, apenas este último montante tenha sido considerado relativamente àquela dotação;
10. As matérias objeto de discussão circunscrevem-se expressamente às correções relativas aos gastos com o arrendamento do imóvel sito em Vilamoura, à correção efetuada em sede de RFAI e, em consequência, às liquidações de imposto e de juros compensatórios correspondentes;
11. Em 16 de março de 2020, a Requerente celebrou, na qualidade de arrendatária, com a sociedade J..., Lda. – sociedade relacionada com a Requerente (o sócio único e gerente da

sociedade é o sócio maioritário e gerente da Requerente) –, um contrato de arrendamento relativo à fração autónoma L do prédio sito no Lote... – ..., Vilamoura;

12. No período de tributação de 2022, a Requerente contabilizou como gastos rendas daquele imóvel no montante de € 32.500,00;
13. A AT desconsiderou fiscalmente o referido montante, por considerar não demonstrada a sua conexão com a atividade da Requerente e com a obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC;
14. O imóvel era utilizado por trabalhadores da área comercial da Requerente quando se deslocavam ao Algarve e a Espanha para visitar clientes ou realizar ações de prospeção comercial;
15. Pontualmente, sobretudo no período de verão, o imóvel era também disponibilizado a clientes da Requerente;
16. E..., Lda., F..., Lda., G..., H... e I... eram clientes da Requerente, mantendo alguns deles relações comerciais com esta há vários anos;
17. Não foram juntos mapas de ocupação, ordens de deslocação, comunicações, confirmações de estadia ou outros elementos contemporâneos que permitam identificar as pessoas concretamente alojadas no imóvel, as datas ou a duração de cada estadia;
18. A equipa comercial da Requerente era composta por cerca de sete a oito pessoas, que coordenavam entre si, por telefone, a utilização do imóvel, sem mapa formal de ocupação ou sistema de reservas;
19. Já relativamente ao RFAI, em 30 de abril de 2022 foi proferida decisão de encerramento do projeto CENTRO-...-FEDER-..., que atribuiu à Requerente uma isenção de reembolso e de juros, tendo sido apurado um equivalente-subvenção bruto atualizado de € 208.092,50;
20. Parte dos investimentos abrangidos por esse projeto havia concorrido também para as dotações de RFAI dos períodos de 2015 e 2016;
21. Após correções anteriores, a dotação de RFAI considerada pela AT ascendia a € 136.040,76 quanto a 2015 e a € 67.423,13 quanto a 2016;

22. Aplicando o limite máximo de intensidade dos auxílios de 45%, a AT apurou um excesso global de € 72.736,39, imputando € 62.237,47 à dotação de 2015 e € 10.498,92 à dotação de 2016;
23. A dotação de RFAI de 2015 havia sido integralmente utilizada pela Requerente através de deduções à coleta efetuadas entre 2016 e 2021, e não em 2022;
24. De acordo com o Anexo 14 do Relatório de Inspeção, as deduções efetuadas por recurso às dotações de RFAI de 2015 e de 2016 distribuíram-se do seguinte modo:

Dotação de RFAI	Período da dedução	Montante deduzido	Montante em excesso	Total utilizado
2015	2016	€ 9.866,03	€ 0,00	€ 136.040,76
	2017	€ 23.477,89	€ 0,00	
	2018	€ 53.297,70	€ 12.838,33	
	2019	€ 38.757,09	€ 38.757,09	
	2020	€ 10.434,71	€ 10.434,71	
	2021	€ 207,34	€ 207,34	
2016	2019	€ 3.000,51	€ 0,00	€ 52.798,42
	2021	€ 49.797,91	€ 0,00	

25. Quanto à dotação de 2016, a AT considerou utilizado o montante de € 52.798,42 e apurou um saldo ainda não deduzido de € 14.624,71, ao qual subtraiu o excesso de € 10.498,92, qualificando este montante como saldo não dedutível ou caducado e fixando em € 4.125,79 o saldo reportável dessa dotação para 2022;
26. A AT fez refletir na liquidação de 2022 a reposição do excesso associado à dotação de 2015, com impacto no IRC a pagar desse período, e reduziu o saldo reportável associado à dotação de 2016, sem impacto, contudo, no IRC a pagar;
27. O excesso relativo à dotação de RFAI de 2015 apenas se começou a verificar com a dedução efetuada em 2018, exercício em que, segundo o próprio Relatório de Inspeção, a Requerente declarou dotações de RFAI e de SIFIDE que poderia ter utilizado em substituição;

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

28. A documentação junta aos autos evidencia a existência, nos exercícios subsequentes em que continuaram a ser efetuadas deduções imputadas à dotação de 2015, de dotações alternativas de RFAI em montante suficiente para suportar essas deduções, bem como de SIFIDE, subsistindo ainda em 2022 saldos reportáveis em montante superior ao controvertido;
29. Na reunião de 2 de outubro de 2026, a testemunha D... explicou que a imputação das deduções às diferentes dotações refletia a ordem de utilização seguida na prática contabilística da Requerente e confirmou a existência desses saldos, sem prejuízo dos respetivos requisitos legais e limites de dedução;

30. Na sequência das correções, a AT emitiu a demonstração de liquidação de IRC n.º 2025 ..., as liquidações de juros compensatórios n.os 2025 ... e 2025 ... e a liquidação de juros moratórios n.º 2025 ..., referentes ao período de tributação de 2022;
31. A demonstração de liquidação de IRC n.º 2025 ... é omissa quanto ao valor de € 62.237,47 de reposição de benefícios fiscais, mas esse valor encontra-se implícito no cálculo do montante de € 31.067,30 a pagar;
32. A data-limite para pagamento voluntário dos atos tributários foi fixada em 28 de janeiro de 2026;
33. A Requerente procedeu ao pagamento do montante constante da demonstração de acerto de contas;
34. Em 30 de março de 2026, a Requerente apresentou tempestivamente o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

B. Factos não provados:

Não se provaram a identidade das pessoas concretamente alojadas no imóvel em cada ocasião, as datas e a duração das estadias, nem a correspondência entre cada utilização e uma específica deslocação profissional, visita a cliente ou ação de prospeção.

C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada:

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

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de direito (cfr. artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados resultaram das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados, da prova documental junta aos autos, incluindo o Relatório de Inspeção Tributária e respetivos anexos, e da prova testemunhal produzida na reunião de 2 de outubro de 2026, apreciadas segundo as regras da experiência e o princípio da livre apreciação da prova.

B..., diretor de produção da Requerente há cerca de quinze anos e com acompanhamento da área comercial, explicou as duas utilizações atribuídas ao imóvel - alojamento de trabalhadores em deslocações comerciais e disponibilização pontual a clientes - e descreveu a gestão informal da ocupação entre os membros da equipa comercial. O seu depoimento revelou conhecimento direto da organização interna da empresa e mostrou-se coerente quanto à utilização geral do imóvel.

C..., técnica de contabilidade da Requerente desde data anterior a 2022, confirmou ter conhecimento do contrato de arrendamento e da utilização do imóvel por comerciais em deslocações ao Algarve e a Espanha e, pontualmente, por clientes, tendo ainda identificado os documentos n.os 6 e 7 anexos à petição inicial como elementos relativos a clientes espanhóis.

D..., que presta serviços de contabilidade à Requerente, depôs sobre o apuramento e reporte dos benefícios fiscais e sobre a existência de saldos de RFAI e SIFIDE. O depoimento foi valorado quanto ao procedimento contabilístico que conhecia diretamente; a existência, quantificação e disponibilidade jurídica de cada saldo foram apreciadas em conjugação com o Relatório de Inspeção e com o documento n.º 8 anexo à petição inicial.

Os depoimentos permitiram formar convicção quanto à afetação geral do imóvel à atividade da Requerente. Contudo, na ausência de registos contemporâneos de ocupação, não permitem fixar quem o utilizou em cada ocasião, nem as datas, a duração e a concreta finalidade de cada estadia, matéria que, por isso, foi considerada não provada.

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

III.2 DO DIREITO

1. Da questão decidenda

Atenta a configuração do litígio, cumpre apreciar:

- A dedutibilidade dos gastos com o arrendamento do imóvel de Vilamoura, à luz do artigo 23.º do Código do IRC;
- A legalidade da correção de € 62.237,47 em sede de RFAI, considerando a existência de outras dotações de RFAI ou SIFIDE legalmente disponíveis para suportar as deduções à coleta efetuadas;
- A legalidade da demonstração de liquidação de IRC de 2022;
- A legalidade e fundamentação das liquidações de juros compensatórios;
- Em caso de procedência total ou parcial, o direito à restituição do imposto pago e a juros indemnizatórios.

Cumpre apreciar e decidir, de acordo com a mesma ordem indicada pela Requerente.

2. Da (i)legalidade das correções efetuadas

A. Gastos com o arrendamento do imóvel de Vilamoura

Nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, são dedutíveis os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Na redação aplicável, resultante da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a lei deixou de fazer referência expressa à indispensabilidade do gasto, passando a exigir apenas a sua relação com a obtenção ou garantia dos rendimentos sujeitos a IRC.

Como salientou o Tribunal Central Administrativo Sul, com a Reforma do IRC foi suprimida a referência à «indispensabilidade», passando a consagrar-se, como princípio geral, a dedutibilidade dos gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo (Acórdão de 24 de outubro de 2024, processo n.º 458/03.6BTLRS).

Esta alteração está em consonância com o entendimento que a jurisprudência já adotava quanto ao anterior requisito da indispensabilidade.

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

Segundo o Supremo Tribunal Administrativo, encontra-se afastada uma conceção estritamente finalística que exija uma relação de causa e efeito entre cada gasto e um rendimento individualizado. O gasto é fiscalmente relevante quando, num juízo reportado ao momento em que foi efetuado, se mostre adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros (Acórdão de 15 de novembro de 2017, processo n.º 0372/16).

A aferição da dedutibilidade reclama, assim, uma conexão objetiva do gasto com a atividade e o interesse da empresa, apreciada de acordo com as circunstâncias existentes no momento em que a decisão de gestão foi tomada.

Não exige a demonstração de uma relação causal direta e imediata com um rendimento individualizado, nem depende do êxito económico da opção adotada.

Com efeito, a AT não pode sindicar a bondade ou a oportunidade das decisões económicas de gestão, nem desconsiderar um gasto apenas porque a opção se revelou posteriormente menos lucrativa ou economicamente malsucedida (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de setembro de 2014, processo n.º 0779/12, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24 de outubro de 2024, processo n.º 458/03.6BTLRS).

Como afirmou o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, os gastos devem considerar-se incorridos no interesse da empresa quando sejam suportados no âmbito da sua atividade ou do respetivo escopo societário, só podendo ser desconsiderados quando não apresentem qualquer afinidade com essa atividade (Acórdão de 27 de junho de 2018, processo n.º 01402/17).

Por conseguinte, apenas devem ser afastados os gastos que não se inscrevam no âmbito da atividade da empresa e tenham sido suportados, não no interesse desta, mas para a prossecução de objetivos alheios (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de novembro de 2023, processo n.º 0411/16.0BEPNF).

Embora caiba à AT verificar a realidade do gasto, a sua adequada documentação e a existência daquela conexão empresarial, não lhe compete substituir-se aos órgãos de gestão na apreciação da oportunidade, conveniência, eficácia ou racionalidade económica das decisões empresariais.

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

O controlo fiscal não pode converter-se num juízo sobre se teria sido preferível recorrer a hotéis, limitar o alojamento a determinadas deslocações, adotar um sistema formal de reservas ou escolher outro instrumento de promoção e fidelização comercial.

Essas opções pertencem, em princípio, à liberdade de gestão, salvo quando se demonstre que o gasto prossegue interesses alheios à sociedade ou é objetivamente estranho à sua atividade.

No caso, não se discute a existência do contrato de arrendamento, o pagamento das rendas ou a respetiva contabilização.

A prova testemunhal produzida, depois retomada nas alegações finais da Requerente, demonstrou que o imóvel de Vilamoura era utilizado pelos trabalhadores da área comercial quando se deslocavam ao Algarve e a Espanha para visitar clientes e desenvolver ações de prospeção e era também disponibilizado, pontualmente, a clientes, como instrumento de proximidade, captação e fidelização comercial.

Os depoimentos de B... e C... assentaram no conhecimento direto da atividade comercial e da utilização do imóvel, foram convergentes quanto às finalidades dessa utilização e à forma informal como a equipa coordenava a ocupação e mostraram-se coerentes com a atividade e a estratégia comercial da Requerente, razão pela qual foram considerados credíveis pelo Tribunal.

A inexistência de mapas de ocupação, ordens de deslocação, comunicações ou confirmações de estadia impede a identificação das pessoas alojadas, das datas, da duração e da finalidade concreta de cada utilização. Não obstante, a convergência e o conhecimento direto revelados pelos depoimentos, conjugados com a natureza da atividade comercial desenvolvida, permitem formar uma convicção segura quanto à afetação geral do imóvel à atividade da Requerente.

O artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC não faz depender a dedutibilidade de uma demonstração operação a operação quando, pela restante prova, se forme convicção segura de que o gasto foi suportado no interesse da empresa.

A prova positiva da utilização empresarial não é contrariada por qualquer elemento concreto que revele uma utilização particular do imóvel ou uma finalidade estranha à sociedade. O reduzido peso relativo da faturação no distrito de Faro, salientado pela AT, não afasta, por si

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

só, a utilidade empresarial das deslocações ao Algarve e a Espanha, nem a utilidade da estratégia de captação e fidelização de clientes.

Encontra-se, portanto, demonstrada a conexão objetiva entre as rendas suportadas e a atividade da Requerente, em termos suficientes para o artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC.

A possibilidade abstrata de a disponibilização do imóvel a clientes assumir a natureza de despesa de representação não permite manter a correção com fundamento distinto daquele que consta do Relatório de Inspeção, tanto mais que não foi apurada a parcela do encargo correspondente a essa utilização.

Consequentemente, o gasto de € 32.500,00 é fiscalmente dedutível e procede o pedido quanto à anulação da correção relativa às rendas do imóvel de Vilamoura.

B. Correção em sede de RFAI

A análise desta correção exige distinguir as dotações de RFAI constituídas em 2015 e 2016, os períodos em que foram utilizadas e os créditos fiscais alternativos que a Requerente tinha ao seu dispor nesses mesmos períodos. Importa determinar se o excesso apurado pela AT originou uma efetiva redução indevida do imposto, à luz do conjunto das deduções à coleta legalmente disponíveis.

O montante de € 62.237,47 relativo à dotação de 2015 foi deduzido à coleta em períodos anteriores, entre 2016 e 2021 (com utilizações excessivas apenas nos exercícios de 2018 a 2021), e não em 2022.

Por seu turno, os € 10.498,92 relativos à dotação de 2016 apenas foram deduzidos em 2022.

Foi por essa razão que a AT conferiu tratamento distinto às duas parcelas do excesso global de € 72.736,39.

Quanto à dotação de 2015, por se encontrar integralmente utilizada, adicionou € 62.237,47 ao IRC liquidado de 2022, por alegada falta de inscrição de tal valor no campo 372 do Quadro 10

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

da declaração Modelo 22 (apesar da liquidação de IRC emitida ser omissa quanto a essa parcela).

Quanto à dotação de 2016, a AT considerou não dedutível ou caducado o montante de € 10.498,92, reduzindo de € 14.624,71 para € 4.125,79 o saldo disponível para dedução em 2022. Contudo, deduziu integralmente este saldo remanescente e admitiu a substituição dos € 10.498,92 por outros benefícios fiscais disponíveis para dedução à coleta nesse mesmo exercício, pois não apurou qualquer imposto adicional decorrente daquela correção.

O artigo 23.º, n.º 5, do Código Fiscal do Investimento determina que os benefícios fiscais respeitem os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, nos termos do artigo 43.º, ao referir somente:

"5 - Os benefícios fiscais previstos nos números anteriores devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º".

O n.º 6 manda considerar, para esse efeito, os auxílios provenientes de todas as fontes e o n.º 7 sujeita os contribuintes a procedimentos especiais de controlo, a definir por portaria.

A verificação do limite máximo de intensidade dos auxílios deve atender ao benefício fiscal relativo aos investimentos abrangidos, sem desconsiderar a existência de créditos fiscais autónomos, constituídos por outros investimentos ou despesas e legalmente disponíveis para dedução à coleta nos períodos em causa.

Nos termos do artigo 4.º, n.º 4, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, quando sejam excedidos os limites referidos no artigo 23.º, n.º 5, do Código Fiscal do Investimento, «o correspondente excesso é adicionado ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do imposto a pagar ou a recuperar». A aplicação desta disposição pressupõe, todavia, a determinação do montante de imposto que tenha ficado indevidamente por liquidar, considerando os demais créditos fiscais validamente utilizáveis. Neste contexto, independentemente das questões que possam suscitar-se quanto ao momento e aos termos da reposição dos benefícios fiscais, importa atender à existência de outras deduções à coleta legalmente disponíveis e suscetíveis de absorver os montantes em causa.

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

A questão decisiva consiste, assim, em apurar se, nos períodos em que foram efetuadas as deduções imputadas à dotação de 2015, a Requerente dispunha de outras deduções à coleta, nomeadamente dotações de RFAI ou SIFIDE, legalmente utilizáveis e suficientes para suportar os montantes deduzidos.

Nos termos do artigo 90.º, n.º 2, alínea c), do Código do IRC, ao montante apurado na liquidação é efetuada a dedução relativa a benefícios fiscais. Esta norma trata unitariamente, para efeitos da liquidação do IRC, a dedução dos benefícios fiscais, não estabelecendo uma correspondência definitiva ou irrevogável entre o montante global deduzido e o concreto crédito fiscal inicialmente identificado como seu suporte.

A individualização dos diferentes créditos e a determinação das respetivas condições de utilização resultam dos regimes especiais que os instituem.

Assim, quanto ao RFAI, importa atender ao regime de constituição, utilização e reporte previsto no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento e aos limites de intensidade dos artigos 23.º, n.os 5 e 6, e 43.º.

Quanto ao SIFIDE II, o artigo 38.º do mesmo Código reconhece igualmente um crédito fiscal dedutível à coleta do IRC e permite o reporte das importâncias que, por insuficiência da coleta, não tenham sido deduzidas no período em que foram realizadas as correspondentes despesas, dentro do prazo legalmente aplicável.

A questão não se resolve pela existência abstrata de uma «bolsa fiscal» em 2022, mas pela reconstituição da situação tributária dos períodos em que o excesso se materializou, a partir de 2018, considerando os créditos fiscais então existentes, os respetivos prazos de reporte e as condições e limites próprios de cada benefício.

No que respeita às dotações de RFAI, é este, no essencial, o entendimento adotado na decisão arbitral proferida no processo n.º 908/2023-T, relativa à própria Requerente e no qual o presente Tribunal se revê.

Aí se decidiu que a adição prevista no artigo 4.º, n.º 4, da Portaria n.º 297/2015 apenas deve ocorrer quando inexistam dotações disponíveis de RFAI de outros períodos fiscais que pudessem ser utilizadas para suportar as deduções à coleta efetuadas no período em apreciação.

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

Considerou-se ainda que a lei não restringe a reafectação ao período objeto da inspeção e que, sendo conhecidos os saldos disponíveis nos períodos anteriores, a AT deve atender à sua utilização, dentro dos limites temporais e materiais legalmente fixados.

Embora o Código Fiscal do Investimento não regule expressamente a reafectação de uma dedução entre dotações de RFAI, esta possibilidade decorre do regime de constituição e reporte dos créditos fiscais previsto no artigo 23.º, n.º 3, conjugado com os limites estabelecidos nos n.os 2, 5 e 6 do mesmo artigo e no artigo 43.º do mesmo Código.

Com efeito, a dotação de RFAI não utilizada no período da sua constituição permanece na esfera jurídica do sujeito passivo como crédito fiscal suscetível de reporte. A lei condiciona a sua utilização ao prazo de reporte, à existência de coleta, ao limite de dedução aplicável no período e aos limites máximos de intensidade relativos ao investimento que originou o crédito, mas não estabelece que a indicação inicial da dotação utilizada constitua uma opção irrevogável ou que a incorreta imputação formal determine a extinção de outros créditos fiscais validamente constituídos.

A consideração dos créditos alternativos não corresponde à concessão retroativa de um benefício fiscal nem ao exercício extemporâneo de uma opção constitutiva.

Consiste na reconstituição da liquidação de acordo com créditos que já se encontravam constituídos na esfera jurídica da Requerente e que poderiam ter sido utilizados nos períodos em causa.

Por sua vez, ao determinar a adição ao IRC do «correspondente excesso», o artigo 4.º, n.º 4, da Portaria n.º 297/2015 deve ser entendido como reportando-se ao montante que, depois de considerados os créditos fiscais válidos e legalmente utilizáveis no período, tenha efetivamente determinado uma redução indevida do imposto.

Se a dedução efetuada encontra suporte integral noutras dotações de RFAI válidas e disponíveis, o excesso apurado relativamente à dotação inicialmente utilizada não determina, nessa medida, qualquer redução indevida do imposto liquidado.

No caso dos autos, o Relatório de Inspeção permite identificar que o excesso relativo à dotação de RFAI de 2015 apenas se começou a verificar com a dedução efetuada em 2018. A

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

documentação junta pela Requerente evidencia que, nesse período, existiam outras dotações de RFAI ainda não utilizadas e suscetíveis de suportar a parcela controvertida.

O próprio Relatório de Inspeção reconhece que, no período de 2018, em que se começou a materializar o excesso relativo à dotação de RFAI de 2015, a Requerente dispunha de dotações de RFAI e de SIFIDE que poderia ter utilizado. Os quadros constantes do Relatório e o respetivo Anexo 14 evidenciam, além disso, a existência, nos períodos de 2018 a 2021, de saldos de RFAI, designadamente da dotação constituída em 2017, em montante suficiente para suportar as parcelas então imputadas à dotação de 2015, dentro do respetivo prazo de reporte e sem alteração do montante global deduzido à coleta em cada exercício.

O Relatório não identifica qualquer ultrapassagem dos limites de intensidade relativamente aos investimentos que originaram essas dotações alternativas. Em 2022 subsistiam ainda saldos reportáveis em montante superior ao controvertido. A eventual disponibilidade de créditos de SIFIDE reforça esta conclusão, mas não é necessária para a decisão, perante a suficiência das dotações alternativas de RFAI demonstrada nos autos.

A AT recusou proceder à correspondente reconstituição exclusivamente por entender que não existia base legal para qualquer reafectação. Não contrariou especificamente os documentos e valores apresentados pela Requerente quanto à disponibilidade das dotações alternativas nos concretos períodos em que ocorreram as deduções, nem apontou qualquer limite temporal, quantitativo ou material que impedisse a sua utilização.

Aliás, relativamente à dotação de RFAI de 2016, utilizada em 2022, conforme supra referido, a própria AT aceitou, sem reservas, a compensação através de outros benefícios fiscais disponíveis para dedução à coleta, evidenciando que a correção de uma dotação de RFAI não impede, por si só, a consideração de outros créditos fiscais legalmente disponíveis.

Nestas circunstâncias, a correção não pode subsistir sem a reconstituição da situação tributária dos períodos em causa, tendo em conta as dotações alternativas de RFAI então legalmente disponíveis. A existência e suficiência desses créditos, reconhecidas na matéria de facto, afastam a conclusão de que as deduções controvertidas tenham provocado uma redução indevida de imposto.

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

Não tendo a Requerente obtido uma redução de IRC superior àquela a que teria direito mediante a utilização dessas dotações, não subsiste imposto que tenha ficado indevidamente por liquidar e que justifique a adição de € 62.237,47 ao IRC liquidado de 2022.

A redução em € 10.498,92 do saldo disponível para dedução em 2022 da dotação de RFAI de 2016 não determinou qualquer acréscimo do IRC a pagar nesse exercício. Esse montante nunca havia sido utilizado, até então, mediante dedução à coleta, integrando o saldo de € 14.624,71 que transitava do final de 2021.

A AT não procedeu à reposição de qualquer imposto relativo a exercícios anteriores, tendo considerado que, por efeito do limite material previsto no artigo 23.º, n.º 5, do Código Fiscal do Investimento, aquela parcela da dotação não era dedutível, reduzindo para € 4.125,79 o valor da mesma utilizado na liquidação de 2022 e admitindo a dedução de outros benefícios fiscais disponíveis nesse exercício.

Embora a Requerente inclua esse montante na argumentação global desenvolvida contra a atuação da AT, o pedido formulado tem por objeto a anulação das liquidações identificadas nos autos, não tendo sido deduzido um pedido autónomo de reconstituição do saldo reportável da dotação de RFAI de 2016. Não cabe, por isso, ao Tribunal pronunciar-se autonomamente sobre a legalidade dessa redução.

Em consequência, procede o pedido de anulação da adição de € 62.237,47 ao IRC liquidado de 2022.

3. Juros compensatórios

Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da LGT e do artigo 102.º do Código do IRC, são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, seja retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido.

As liquidações de juros compensatórios têm natureza acessória relativamente à liquidação do imposto sobre que incidem, pelo que a anulação da correção principal determina a sua anulação na parte correspondente.

No caso, não podem subsistir a correção relativa às rendas do imóvel de Vilamoura, a adição de € 62.237,47 ao IRC liquidado de 2022 nem o acréscimo de € 256,95 de derrama estadual,

uma vez que este apenas resulta de o lucro tributável, por efeito da correção das rendas, ter ultrapassado o limiar de € 1.500.000,00.

A anulação dessas correções determina a anulação dos juros compensatórios e moratórios na parte correspondente. Subsiste, todavia, a parcela da liquidação referente ao acréscimo de € 89,27 de derrama municipal decorrente das correções à matéria coletável não contestadas, bem como os juros que sobre essa parcela tenham sido liquidados.

Procede, assim, o pedido de anulação das liquidações de juros compensatórios n.os 2025 ... e 2025 ... e da liquidação de juros moratórios n.º 2025..., na parte correspondente às correções anuladas, mantendo-se tais atos apenas na parte em que incidam sobre o acréscimo de € 89,27 de derrama municipal não abrangido pelo objeto do presente processo.

4. Restituição do imposto e juros indemnizatórios

A Requerente procedeu ao pagamento do montante constante da demonstração de acerto de contas. A anulação da liquidação impugnada impõe, nos termos do artigo 100.º da LGT, a reconstituição da situação que existiria se o ato ilegal não tivesse sido praticado, mediante restituição das quantias indevidamente pagas.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resultou pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A liquidação adicional foi emitida por iniciativa da AT com fundamento na desconsideração de créditos fiscais alternativos legalmente disponíveis e na desconsideração indevida do gasto com o imóvel de Vilamoura. O erro é, portanto, imputável aos serviços.

A Requerente tem, consequentemente, direito à restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal desde a data do pagamento até à emissão da respetiva nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 100.º da LGT, 61.º do CPPT e 24.º, n.º 5, do RJAT, na parte dos atos tributários ora anulada.

IV. DECISÃO

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

Face ao exposto, acordam os árbitros que constituem este Tribunal Arbitral Coletivo em:

a) Julgar parcialmente procedente a exceção relativa ao valor do processo suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e fixar o valor do processo em € 68.577,48;

b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à correção de € 32.500,00 relativa às rendas do imóvel de Vilamoura e à adição de € 62.237,47 ao IRC liquidado de 2022;

c) Anular parcialmente a liquidação adicional de IRC n.º 2025 ..., incluindo o acréscimo de € 256,95 de derrama estadual, bem como as liquidações de juros compensatórios n.os 2025 ... e 2025 ... e a liquidação de juros moratórios n.º 2025..., na parte correspondente às correções anuladas, mantendo-se os referidos atos apenas na parte respeitante ao acréscimo de € 89,27 de derrama municipal resultante das correções não contestadas e aos juros que sobre essa parcela tenham sido liquidados, com as devidas consequências legais;

d) Condenar a Requerida a reembolsar à Requerente as quantias indevidamente pagas correspondentes à parte dos atos tributários ora anulada, em montante a apurar em execução da presente decisão, acrescidas de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data do pagamento indevido até à emissão da respetiva nota de crédito.

V. VALOR DO PROCESSO:

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.os 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 68.577,48.

VI. CUSTAS:

Fixa-se o montante das custas em € 2.448,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º, n.º 5, do referido Regulamento, a cargo da Requerida, que decai quanto à totalidade da utilidade económica do pedido.

Notifique-se.

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

Lisboa, 6 de novembro de 2026.

Os árbitros

Fernanda Maçãs

(Presidente)

Augusto Vieira

(Vogal)

Ricardo Almeida-relator

(Vogal/Relator)

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