



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 21/2011-T

Tema: IRC – Derrama municipal; Crédito Fiscal ao Investimento

Decisão Arbitral
Processo n.º 21/2011-T

Regime de Arbitragem Tributária
Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro

Requerente:

...

Requerida/o:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Ministério das Finanças)

I. RELATÓRIO

Em 14 de Dezembro de 2011, a ... (“Requerente”), contribuinte fiscal número 157 606 880, melhor identificada no processo, sociedade dominante de grupo sujeito, no ano em apreço, ao regime de tributação pelo lucro consolidado, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), nos termos do artigo 10.º, n.º 2 e do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“Regime da Arbitragem Tributária”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, o pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à

decisão da causa decidenda subjacente ao processo de Impugnação intentado pela Requerente junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada e aí pendente, referente à anulação do acto tributário de liquidação oficiosa n.º ..., relativa a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), Derrama consequente e juros compensatórios, datado de ... de Setembro de 2002, referente ao exercício fiscal de 1998, no montante de € 327.332,92.

Alegou, para tanto, a Requerente, que a Impugnação judicial apresentada junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada se encontrava pendente de decisão há mais de dois anos, tendo sido apresentada em 10 de Outubro de 2003, facto que provou documentalmente, através da junção da cópia da petição inicial da mesma.

Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos da al. a) do n.º 2, do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o Conselho Deontológico do CAAD designou o colectivo de Árbitros para julgar o presente processo, composto por Benjamim da Silva Rodrigues, na qualidade de Árbitro Presidente, António Martins e Serena Cabrita Neto, na qualidade de Árbitros Adjuntos.

Os Árbitros aceitaram a designação efectuada, tendo o tribunal arbitral sido constituído em 10 de Fevereiro de 2012, na sede do CAAD (*cf.* acta de constituição do tribunal arbitral).

Como causa de pedir, a Requerente invoca a ilegalidade do supra identificado acto de liquidação adicional de IRC, Derrama subsequente e juros compensatórios, alegando ilegalidade das correcções efectuadas ao lucro tributável, nomeadamente quanto às reintegrações do imobilizado reavaliado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro (sendo parte destas favoráveis

à Requerente). Alega ainda a ilegalidade das correcções referentes à desconsideração do benefício fiscal associado a investimentos efectuados ao abrigo do regime do Crédito Fiscal ao Investimento (Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio), as quais foram promovidas com base numa incorrecta aplicação das normas legais vigentes, resultando num acréscimo ilegal da matéria colectável e do imposto a pagar. Invoca, adicionalmente, que o acto tributário enferma do vício de insuficiência da fundamentação legalmente exigida, seja no que toca à não aceitação como custos do exercício de 1998 das amortizações nele contabilizadas, seja no que importa à desconsideração do benefício fiscal ao investimento, declarado. Por fim, alega, ainda, que o cálculo dos juros compensatórios liquidados à Requerente é ilegal, enfermado de erro nos pressupostos de cálculo.

Conclui a Requerente pedindo a anulação da liquidação de IRC e Derrama, respeitante ao exercício de 1998 e acima identificada, bem como da liquidação de juros compensatórios associados, requerendo o reembolso dos montantes pagos, acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal, calculados desde 4 de Novembro de 2002 até integral pagamento.

Para tanto, a Requerente alegou os seguintes factos:

- a) *“Considerou a Inspeção tributária que, no ano de 1998, aqui em causa, a Requerente teria deduzido fiscalmente, a título de amortizações, o montante de 236.818.544\$00 (que na conversão para euros à taxa de 200,482 dão os supra referidos € 1.181.245,92)”*,
- b) *“amortização esta que, por alegadamente pertencer ao exercício anterior de 1994 (no qual não foi utilizada), não poderia ser deduzida para efeitos fiscais no exercício, em causa, de 1998”*;
- c) *“ (...) O único elemento invocado para fundamentar esta recusa é o acto*

administrativo notificado através do ofício n.º ..., de 03.2006, da DSIRC”;

d) “(...) foi este método das quotas degressivas, com esta taxa de 35,7%, o aplicado pela Requerente e confirmado sem contestação de espécie alguma pela Inspeção tributária”;

e) “A taxa mínima de amortização, por sua vez reflexo do período máximo de vida útil do bem em causa, é metade da taxa de 14,28%, ou seja, 7,14%”;

f) “Por referência ao ano de 1994, estimou a Inspeção tributária que a quota de amortização (máxima), resultante da aplicação da já referida taxa (máxima) de 35,7% (taxa aplicável num quadro de aplicação do método das quotas degressivas), sobre o valor, líquido de amortizações (...) transitado do exercício anterior, ascenderia a 517.000.980\$00, incidindo sobre 1.448.182.017\$00, pese embora o valor líquido pelo qual o bem se encontrava relevado contabilisticamente fosse nesse ano de apenas 302.189.924\$00, por a reavaliação ter sido apenas efectuada e contabilizada em 1995”;

g) “Constatou a Inspeção tributária (...) que a Requerente havia efectuado, nesse mesmo ano de 1994, uma amortização de apenas 107.881.803\$00, por referência ao bem aqui em causa, que corresponde exactamente a 35,72% sobre o valor de 302.189.924\$00 relevado contabilisticamente”;

h) “Subtraindo 517.000.980\$00 (quota máxima de amortização relativa a 1994, caso a reavaliação já estivesse contabilizada nesse ano) a 107.881.803\$00 (amortização efectivamente praticada pela Requerente em 1994), chegou a Inspeção tributária a esta diferença: 409.119.177\$00”;

i) “a Inspeção tributária age como se a referida quota máxima de 517.000.980\$00 fosse a quota mínima de amortização de 250.191.856\$00 que a Requerente estaria legalmente obrigada a praticar (sob pena de perda da possibilidade da sua dedução fiscal), e corrige todas as amortizações daí em diante com base neste pressuposto, chegando precisamente a um total de correcções ao longo dos anos (...) de 409.119.177\$00”;

j) “Por referência ao ano de 1995 nada corrige a Inspeção tributária,

aparentemente por esta razão: em vez de considerar que a amortização praticada pela Requerente tinha sido efectuada a uma taxa mais baixa do que a taxa máxima de 35,7% (que é uma das duas perspectivas possíveis quando se olha para as amortizações praticadas em 1995), optou por convencionar que a perspectiva relevante seria a de que a amortização praticada pela Requerente incidiu sobre uma base de cálculo expurgada da amortização máxima imputável (embora não praticada pela Requerente, por força de atrasos vários na avaliação dos bens – fiscalmente relevante - e sua contabilização, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 22/92) a 1994”;

k) “(...) 1995 foi, como se viu, o primeiro ano em que se contabilizou o resultado das reavaliações no âmbito de privatizações” e “Este facto (imputação, não se sabe por força de que critério, de correcções relacionadas com alegada perda de amortizações em 1994, apenas a partir dos anos de 1996 e seguintes, e não desde 1995, isto é, e não desde o ano a partir do qual o valor de aquisição sobre o qual incide as amortizações foi substituído por um valor de aquisição reavaliado) altera (aumentando-o) o valor das correcções que se poderiam (admitindo, a benefício de raciocínio, que em absoluto se pudessem efectuar) fazer nos exercícios de 1996 e seguintes”;

l) “A Requerente procedeu do seguinte modo (...): ao valor líquido contabilístico que sobrou após a amortização de 1995 (931.181.037\$00 – 332.431.630\$00 = 598.749.407\$00) adicionou-lhe (...) a parte da amortização que por referência à quota máxima admissível ficou por fazer em 1994 (517.000.980\$00 – 107.991.803 = 409.119.177\$00), tendo com isso chegado a uma base de incidência das amortizações para esse ano de 1996 de 1.007.868.584\$00 (...). A esta base aplicou 35,7% e apurou uma amortização de 359.809.084\$00”;

m) “A Inspecção tributária, por seu turno, retirou desta base de incidência a totalidade da parte da amortização que por referência à quota máxima admissível ficou por fazer em 1994 (409.119.177\$00); aplicando à base de incidência assim determinada (598.749.407\$00) a mesma taxa de 35,7%, apurava-se uma

amortização de 213.753.538\$00; uma vez que este valor é inferior à quota mínima de amortização aplicável a este bem ($3.502.685.984\$00 / 14 = 250.191.856\00), a Inspeção tributária, em aplicação do disposto, a propósito também do método das quotas degressivas, nos artigo 6.º, n.º 4, e 19.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 2/90, considerou ser de praticar amortização de valor não inferior a essa quota mínima – amortização no valor de 250.191.856\$00”;

n) “Em consequência, a Inspeção tributária calculou uma correcção às amortizações sobre o bem aqui em causa, por referência a 1996, no valor de 109.617.228\$00, correspondente à seguinte diferença: 359.809.084\$00 (que foi a amortização praticada pela Requerente) - 250.191.856\$00 (que é a amortização que a Inspeção tributária considera que deveria ter sido praticada);

o) “Em 1997 (...) Calculando a Requerente as suas amortizações sobre o valor líquido (de amortizações) do bem em causa que no seu entender tinha transitado de 1996 ($1.007.868.584\$00 - 359.809.084\$00 = 648.059.498\$00$), aplicando-lhe a referida taxa de 35,7%, apuraria um valor de amortização de 231.357.240\$00; como este valor é inferior à quota mínima de amortização e só restavam dois exercícios para o termo do período de vida útil mínimo (de sete anos, iniciados em 1992) do bem em causa (1997 e 1998), a Requerente dividiu o valor líquido (remanescente, isto é, ainda não amortizado) em causa ($648.059.498\$00$) por dois e achou assim as quotas (finais) de amortização desse ano de 1997 e do ano seguinte de 1998: 324.029.749\$00 (com arredondamentos sucessivos os valores efectivamente praticados num ano e noutra variaram num intervalo que se mede em unidades de escudo)”;

p) “A Inspeção tributária, por seu turno, continuou na senda da sua base de partida (...) assim sendo, aplicando à base de incidência transitada de 1996 (já então devidamente expurgada do referido valor), no montante de € 348.557.551\$00 ($598.749.407\$00 - 250.191.856\00) a mesma taxa de 35,7%, apurava-se uma amortização mais uma vez inferior à quota mínima aplicável a este bem, pelo que a Inspeção tributária, em aplicação do disposto a propósito também do método das

quotas degressivas, nos artigo 6.º, n.º 4, e 19.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 2/90, considerou ser de praticar amortização de valor não inferior a essa quota mínima – amortização no valor de 250.191.856\$00”;

q) “Em consequência, a Inspeção tributária calculou uma correcção às amortizações sobre o bem aqui em causa, por referência a 1996, no valor de 73.837.895\$00\$00, correspondente à seguinte diferença: 324.029.751\$00 (que foi a amortização praticada pela Requerente) - 250.191.856\$00 (que é a amortização que a Inspeção tributária considera que deveria ter sido praticada)”;

r) “Em 1998 (...) A Requerente no sétimo e último ano de amortizações relativamente ao bem aqui em causa, limitou-se a amortizar o montante remanescente, tendo praticado uma amortização de 324.029.746\$00 (por força de arredondamentos há diferenças mínimas que se medem em unidades de escudo, como se referiu anteriormente, relativamente ao que resulta das sucessivas contas que aqui foram sendo efectuadas)”;

s) “A Inspeção tributária, por seu turno, continuou na senda da sua base de partida (...) a essa luz, neste sétimo e último ano de amortizações (1998) restavam por amortizar apenas 98.365.695\$00 (€ 348.557.551\$00 - 250.191.856\$00) pelo que foi esse o valor que a Inspeção tributária considerou passível de amortização”;

t) “Em consequência, a Inspeção tributária calculou uma correcção às amortizações sobre o bem aqui em causa, por referência a 1996, no valor de 225.664.051\$00, correspondente à seguinte diferença: 324.029.746\$00 (que foi a amortização praticada pela Requerente) - 98.365.695\$00 (que é a amortização que a Inspeção tributária considera que deveria ter sido praticada)”;

u) “A soma das correcções nestes três anos (1996 - 109.617.228\$00 -, 1997 73.837.895\$00 - e 1998 - 225.664.051\$00) corresponde precisamente à parte (que a Inspeção tributária subtraiu, com estas correcções, a toda e qualquer amortização) da amortização que, por referência à quota máxima admissível, ficou por fazer em 1994: 409.119.177\$00”;

v) “os Serviços da Administração tributária entenderam que as obras de

«remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares», realizadas no ... – Setúbal, não foram efectuadas em instalações fabris, não integrando por conseguinte o conceito de “investimento relevante” (...);

w) “(...) a ... tem os seus Serviços Administrativos (...) em local distinto da sua fábrica. Os primeiros encontram-se localizados em Lisboa, ao passo que a segunda se localiza no ..., em Setúbal. Sendo que os investimentos aqui em causa não servem os seus Serviços Administrativos, mas, antes, a actividade industrial localizada no ...”;

x) “No âmbito de procedimento de inspecção, concluído a 8 de Novembro de 2001, referente ao IRC, apurado numa base individual, relativo aos exercícios de 1998 e 1999, foram comunicadas à Requerente, em 5 de Dezembro de 2001, por intermédio do Ofício n.º ... da DSPIT, correcções a efectuar ao lucro tributável e à colecta”;

y) “posteriormente, na sequência de procedimento interno de inspecção efectuado à declaração consolidada do Grupo fiscal, do qual a Requerente é sociedade dominante, tais correcções ao lucro tributável e à colecta (agora agregados) viriam a ser reiteradas e novamente comunicadas à ora Requerente, em 28 de Agosto de 2002, por intermédio do Ofício n.º ... da DSPIT

z) “Aquele procedimento de inspecção foi concluído no dia 22 de Agosto de 2002, conforme data de conclusão aposta no respectivo Relatório / Conclusões”;

aa) “as correcções efectuadas no quadro deste procedimento interno de inspecção são inteiramente coincidentes com as conclusões formuladas no relatório de inspecção à declaração individual de IRC da sociedade dominante, e ora Requerente. Ou seja, a comunicação das correcções pertinentes e relevantes teve lugar no dia 5 de Dezembro de 2001, sendo que o Relatório comunicado à Requerente em 28 de Agosto de 2002 se limita a replicar o que havia já sido determinado”;

bb) “na sequência deste segundo relatório, foi a Requerente notificada da liquidação adicional n.º ..., relativa ao IRC, Derrama e juros compensatórios referentes ao lucro consolidado do exercício de 1998 (aqui em causa), num montante

total de € 327.332, 92”;

cc) “Deste montante, uma parcela no valor de € 60.322,42 corresponde a juros compensatórios, cujo computo ora se discute, pois que se procedeu ao seu cálculo até dia 22 de Agosto de 2002 – data em que foi emitido o Relatório / Conclusões do procedimento interno de inspecção efectuado à declaração consolidada de IRC (...) Ou seja, foram calculados juros num período de 1.178 dias, compreendidos entre 1 de Junho de 1999 e 22 de Agosto de 2002”;

dd) “nenhuma disposição legal se invoca no RIT para fundamentar esta recusa de aceitação das amortizações aqui em causa. O único elemento invocado para fundamentar esta recusa é o acto administrativo notificado através do ofício n.º ..., de 12.03.2006, da DSIRC 8cfr. Pág. 3 do RIT atrás junto como Doc. N.º 3) que aqui se junta como Doc. N.º4”.

ee) “há uma insuficiência de fundamentação da Inspeção tributária relativamente à posição por si adoptada a este propósito. Em rigor, por forma a fundamentar a correcção efectuada, cingiram-se os serviços à fórmula “por não se considerar instalação fabril”, o que, salvo o devido respeito, não preenche as exigências legais decorrentes do artigo 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, nos termos do qual a decisão deve ser acompanhada de uma “sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram””;

ff) “De modo a não incorrer no vício de insuficiência da fundamentação, como de facto incorreram, os Serviços deveriam ter procedido à exposição dos motivos tendentes à conclusão de que as obras não se realizaram em instalações fabris”;

gg) “Adicionalmente, por ter pago imposto em montante superior ao legalmente devido (conforme prova de pagamento que aqui junta como Doc. n.º 7), a requerente vem peticionar, ao abrigo do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, que lhe seja em consequência reconhecido o direito ao ressarcimento através de juros indemnizatórios, calculados sobre o montante do imposto e correspondentes juros compensatórios indevidamente pagos, no valor total de € 327.332,92, e contados desde a data do referido pagamento indevido (04.11.2002 - cfr. Doc. n.º 7) até ao

integral reembolso do mesmo”.

A Requerente juntou 7 documentos, o primeiro dos quais constituído pela cópia da Impugnação Judicial que corria termos no Tribunal Administrativo e Judicial de Almada, sob o n.º .../2003, com o mesmo objecto e arrolou 3 testemunhas.

Em 6 de Fevereiro de 2012, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta ao requerimento da Requerente na qual impugna, especificadamente, os argumentos aduzidos, alegando o seguinte:

- a) *“Subjacente às correcções efectuadas às reintegrações e amortizações praticadas pela Requerente com referência a IRC de 1998, está o incumprimento despacho do Senhor Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais (adiante SEAF), de .../03/1996, que sancionou a informação n.º .../96, da Direcção de Serviços de IRC (adiante DSIRC), da qual foi notificada através do ofício n.º ..., de .../03/1996, daquela Direcção de Serviços.”;*
- b) *“De acordo com o teor daquela decisão, foi a Requerente autorizada a proceder à reavaliação dos bens do activo immobilizado corpóreo no exercício de 1995, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro (...) Porém, e uma vez que a reavaliação, embora reportada à situação contabilística dos bens do immobilizado corpóreo existentes a 31/12/1993, só foi reflectida no balanço de 31/12/1995, “as amortizações do activo reavaliado referentes ao exercício de 1994 não produzirão efeitos fiscais”;*
- c) *“Não obstante, a Requerente entendeu repercutir o aumento da amortização imputável a 1994, decorrente daquela reavaliação, nos exercícios subsequentes a 1995, considerando-a no lucro tributável dos exercícios de 1996, 1997 e 1998”;*

d) *“na sequência do incumprimento daquele despacho do SEAF, foram efectuadas correcções ao lucro tributável daqueles exercícios, tendo a Requerente impugnado as consequentes liquidações adicionais de IRC”;*

e) *“Sobre as liquidações adicionais de IRC de 1996 e de 1997, já se pronunciaram os Tribunais, através de decisões transitadas em julgado, negando provimento à pretensão da Requerente no que respeita ao tratamento fiscal das alterações às reintegrações e amortizações decorrentes da reavaliação efectuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro, e imputáveis ao exercício de 1994”;*

f) *“Por despacho do SEAF, de .../03/1996, e que está na origem das correcções controvertidas, foi concedida à Requerente, a seu pedido, a possibilidade de reavaliar o seu activo imobilizado corpóreo, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro, não podendo, porém, considerar para efeitos fiscais o custo associado ao aumento das reintegrações praticadas no exercício de 1994, decorrente daquela reavaliação, ainda que contabilizada em 1995.”*

g) *“Sobre o conteúdo e alcance daquela decisão, pronunciou-se o TCA do Sul, no acórdão de 28/06/2005, no processo n.º .../04, referente à impugnação judicial intentada pela Requerente contra a liquidação adicional de 1996, cujos termos merecem a total concordância da entidade requerida”;*

h) *“Resumindo, no que ao presente pedido de pronúncia arbitral interessa, o despacho do SEAF, de .../03/1996, consolidou-se na ordem jurídica como acto administrativo relativo a questão fiscal, não podendo a Requerente solicitar que o tribunal arbitral se pronuncie sobre eventuais vícios da liquidação controvertida que sejam decorrentes do aludido despacho”;*

i) *“Sobre a insuficiência de fundamentação legal expressa nas conclusões do Relatório, que a requerente invoca dos artigos 9.º a 12.º do seu articulado, reitera-se o que supra se disse a propósito do despacho do SEAF, de*

.../03/1996, notificado por ofício n.º ..., de .../03/96 da DSIRC, consolidado na ordem jurídica como acto prejudicial da liquidação controvertida.”;

j) “Sobre a metodologia adoptada pela inspecção tributária, e como resulta do teor do respectivo Relatório, as correcções introduzidas correspondem à diferença entre a amortização praticada pela Requerente no exercício de 1994 e a que seria possível efectuar depois da reavaliação dos bens”;

k) “a verba considerada como custo pela inspecção tributária, no montante de € 708.809,62, reporta-se à diferença entre o valor das amortizações praticadas pela Requerente no exercício de 1994 e o valor que resultava da reavaliação dos bens, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro, posteriormente operada, que então não foi possível considerar naquele exercício.”;

l) “Sobre esta metodologia ficou o TCA do Sul esclarecido, conforme se extrai do supra aludido acórdão, que julgou improcedente idêntica pretensão deduzida pela Requerente contra a liquidação adicional de IRC de 1996”;

m) “Desse modo, foi também esclarecida a ambiguidade da Requerente que, inicialmente afirmava não ter repercutido nos exercícios subsequentes, naquele caso no exercício de 1996, qualquer aumento das amortizações referentes a 1994, para, contraditoriamente, mais adiante, vir dizer, conforme descreve aquele acórdão, “que o referido despacho do Exmo SEAF lhe não permitia aproveitar no exercício de 1995 a amortização da quota ficticiamente correspondente a 1994, por força dessa reavaliação, mas já o poderia fazer nos exercícios seguintes, designadamente no de 1996, direito que a lei lhe concedia, já que tal despacho teve em vista impedir o reembolso do imposto pago em excesso referente ao exercício de 1994, logo no exercício de 1995...e que, em tese, e na pureza dos princípios, nem se poderá dizer que a metodologia da

impugnante se traduziu num aproveitamento da quota de amortizações referentes ao ano de 1994 nos exercícios subsequentes”;

n) *“Em execução do determinado naquele despacho do SEAF, de .../03/1996, a inspecção tributária efectuou correcções ao lucro tributável referente a IRC dos exercícios de 1996, 1997 e de 1998, deixando de fora o exercício de 1995 em virtude de neste exercício não se ter apurado qualquer excesso de amortizações deduzidas ao lucro tributável e imputáveis a 1994”;*

o) *“De salientar que este procedimento comprova a aplicação que a própria Requerente alegou ter efectuado daquele despacho de .../03/1996, do SEAF, pois conforme interpretação por si defendida, não lhe era permitida aproveitar no exercício de 1995 a amortização correspondente a 1994, decorrente da reavaliação efectuada em 1995, mas já lhe era permitido fazê-lo nos exercícios subsequentes, 1998 incluído”*

p) *“O Relatório da inspecção tributária n.º .../01 é particularmente elucidativo no seu ponto 7, ao efectuar a análise à pronúncia no âmbito do direito de audição exercido pela Requerente ao abrigo do disposto no art.º 60.º da LGT, análise posteriormente acolhida pelo Relatório de01.2002 relativo ao grupo consolidado”;*

q) *“Em cumprimento do despacho do SEAF, de .../03/1996, o custo associado ao aumento das amortizações não contabilizado em 1994, decorrente da reavaliação efectuada em 1995 e reportada à situação contabilística dos bens a .../12/1993, não é aceite fiscalmente, nem no exercício de 1995, nem nos exercícios posteriores, explicita o Relatório da inspecção tributária”;*

r) *“Mais refere o Relatório que a Requerente não reflectiu em 1995 o acréscimo das reintegrações relativas a 1994, Prosseguindo, detalhadamente, com a demonstração dos erros praticados pela ora Requerente, no cálculo das reintegrações e amortizações fiscalmente dedutíveis, comprovando a desconformidade dos procedimentos adoptados pela Requerente em face dos procedimentos fiscalmente instituídos”;*

- s) *“Entende a Requerente (...) que o investimento por si realizado nas obras de “remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares”, tal como o declarado, está abrangido pelo disposto no art.º 2.º, n.º 1, alínea a), ii) do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio (...) interpretação esta oposta a preconizada pela Administração Tributária (...), defendendo que este investimento não pode, para efeitos daquele diploma, ser considerado relevante, uma vez que não se reporta a uma “instalação fabril, ou seja, directamente ligado à exploração”;*
- t) *“O investimento realizado pela ... no ano de 1998 e aqui em apreciação, refere-se às obras de “remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares” realizadas no ..., Setúbal, assim descrito pela Requerente e nos mesmos termos identificadas nas respectivas facturas que integram o anexo D do referido Relatório da inspecção tributária”;*
- u) *“é irrelevante, para efeito de reconhecimento do benefício fiscal previsto no art.º 2.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii) do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio, a localização dos imóveis objecto do investimento que se pretende relevante: se seguramente podem não estar abrangidos pelo conceito de “instalações fabris” todos os que não se situam junto às “instalações fabris”, de igual modo não podemos afirmar que todos os imóveis, independentemente da sua concreta afectação, devem ser considerados relevantes para efeitos do investimento apenas porque se encontram junto às “instalações fabris””;*
- v) *“não podemos considerar, como pretende a requerente, que o conceito de “instalações fabris” constante do Decreto-Lei n.º 191/95, de 31 de Maio, deva ser coincidente com o de “edifícios industriais ou edificações integradas em conjuntos industriais” presente no Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro”;*
- w) *“não só o objecto de um e outro diploma são perfeitamente distintos, como parece evidente que se o legislador assim tivesse querido, no sentido de alargar o conceito de “instalações fabris” para além dos “edifícios industriais”,*

às “edificações integradas em conjuntos industriais”, tê-lo-ía dito de forma muito clara, ou remetido no Decreto-Lei n.º 191/95, de 31 de Maio, para o Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro”;

x) “Não está em causa que as obras realizadas pela requerente na “remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares” não contribuam, indirecta ou reflexa ou longinquamente, para a melhoria do factor produtivo. O que não se pode daí concluir é que as obras realizadas numa sala de conferências possam ser subsumíveis no previsto no art.º 2.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii) do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio, para efeitos de obtenção do benefício fiscal”;

y) “a primeira acção de inspecção tributária foi efectuada pelos técnicos ... e ..., terminou em 09/11/2001, e foi notificada à ... em .../12/2001, pelo ofício n.º ..., não tendo, a matéria objecto da inspecção dado origem a qualquer liquidação do imposto”;

z) “Isto é, o Relatório da inspecção tributária efectuado à ... numa base individual, e terminado em .../11/2001, não concluiu ainda o procedimento que viria a terminar, posteriormente, com a liquidação de IRC em nome do grupo consolidado de que a ... é a empresa dominante”;

aa) “Já o segundo procedimento de inspecção tributária foi realizado pelo técnico Miguel Damásio Horta, terminou em .../08/2002 e, na sequência da notificação de .../08/2002, constante do ofício n.º ..., deu origem às correcções ao nível do lucro tributável consolidado do grupo, bem como à subsequente liquidação do IRC de 1998, agora contestada, e respectivos juros compensatórios”;

bb) “A falta apurada em acção de fiscalização e que está na base dos juros compensatórios respeita ao lucro tributável e à colecta consolidada do grupo que apenas foi apurada, como é bom de ver, no âmbito do Relatório do grupo”;

cc) *“foi este o Relatório – e não qualquer outro - que originou a liquidação n.º ..., de .../09/2002, do IRS de 1998, do grupo consolidado ..., cuja legalidade a Requerente pretende discutir”;*

dd) *“tendo este Relatório terminado em .../08/2002, há assim que concluir pela legalidade dos juros compensatórios liquidados à Requerente, nos termos do disposto no art.º 35.º n.º 7 da LGT, e calculados entre .../06/1999 e .../08/2002 (1178 dias), no montante de € 60.332,42”.*

A Requerida não juntou qualquer documento e arrolou 2 testemunhas. Pediu, ainda, a dispensa da junção do Processo Administrativo na medida em que o mesmo se encontra junto aos autos que correm termos junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de ... e, ainda, porque da documentação junta aos autos pela Requerente constam todos os elementos documentais relevantes.

Considerando que a Requerida teria invocado, em sede de Contestação, a inadmissibilidade de se poder discutir, na presente acção, os vícios da liquidação que fossem decorrentes do Despacho do SEAF de ... de Março de 1996, notificado à Requerente em ... de Março de 1996 (incidente doravante designado por “questão prévia”), a Requerente apresentou, em ... de Fevereiro de 2012, um articulado de resposta àquela questão, onde alegou, em suma, não colher a interpretação que a Requerida faz do Despacho do SEAF em referência e, ainda, que o mesmo não constitui acto autónomo e obrigatoriamente impugnável pelo sujeito passivo, pelo que a legalidade do mesmo pode ser discutida nestes autos. Conclui pugnando que, em qualquer caso, a doutrina, boa ou má, do acórdão do TCAS e restantes decisões judiciais relativas às amortizações fiscais nos exercícios de 1996 e 1997, é inaplicável à situação das amortizações fiscais relativas ao exercício de 1998.

Realizou-se, em 23 de Fevereiro de 2012, a primeira sessão da reunião do tribunal arbitral, nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do Regime de Arbitragem Tributária. As partes foram ouvidas relativamente ao facto de ter sido suscitada uma questão prévia em sede de Contestação e de ter sido apresentado um articulado de resposta pela Requerente. A Representante da Autoridade Tributária e Aduaneira requereu que, dada a insuficiência do prazo conferido desde o despacho do Árbitro Presidente (datado de 16 de Fevereiro de 2012), lhe fosse concedido prazo para exame do articulado apresentado, o qual lhe foi concedido.

A Requerida juntou aos autos, em 5 de Março de 2012, a sua resposta ao articulado da Requerente, onde alegou, em suma, que para além de o articulado não dever ser admitido pelo Tribunal, as matérias às quais a Requerente vem responder não constituem matéria nova nos autos e que a interpretação que a Requerente vem fazendo do Despacho do SEAF enferma de ambiguidades. Por fim, sublinha que o Tribunal Arbitral não pode pronunciar-se sobre a legalidade da liquidação de IRC em crise, referente a 1998, na parte respeitante às correcções efectuadas às amortizações praticadas pela Requerente, em virtude de a mesma, nesta parte, consubstanciar uma mera execução de um acto administrativo em questão tributária praticado pelo SEAF, através de despacho de .../03/1996, exarado sobre a informação nº .../96 da DSIRC, notificado à Requerente por ofício nº ..., de .../03/1996, o qual, constituindo caso decidido ou resolvido, encontra-se consolidado na ordem jurídica, não sendo, por isso, susceptível da apreciação pretendida pela Requerente.

No dia 29 de Março de 2012, o Tribunal reuniu, em segunda sessão da reunião a que alude o artigo 18.º do Regime de Arbitragem Tributária, onde foi proferido o despacho que decidiu admitir o articulado de resposta à questão prévia, junto pela Requerente e, bem assim, o articulado subsequente apresentado

pela Requerida, ao abrigo do exercício do direito ao contraditório. Mais decidiu diferir a decisão sobre o mérito da questão prévia para o acórdão final.

Tendo a Requerente afirmado prescindir da prova testemunhal requerida, por considerar não serem controvertidos os factos que visava provar através da mesma (após confirmação da Requerida de que aceita dar por assente que, *em ... , não funcionam quaisquer serviços administrativos da Requerente*), o Árbitro Presidente ordenou que as partes produzissem as suas alegações orais, o que fizeram, primeiro a Requerente e depois a Requerida.

* * *

Cumpr, pois, apreciar e decidir.

* * *

Quanto ao pedido prévio formulado pela Requerida na sua Resposta, requerendo a dispensa da junção do Processo Administrativo, por se afigurar constarem dos autos todos os elementos documentais relevantes para a boa apreciação do mérito da causa, e por não ter havido qualquer oposição por parte da Requerente, decide-se dispensar a Fazenda Pública de tal junção, dando provimento ao requerido, ao abrigo do princípio da economia processual.

Não havendo mais incidentes que cumpra decidir previamente, em face do exposto, importa delimitar as principais questões decidendas.

i. Em primeiro lugar, importa decidir a questão prévia suscitada pela Requerida, relativa à inadmissibilidade de apreciar os vícios do acto de liquidação *sub judice* que fossem decorrentes do Despacho do SEAF de ... de Março de 1996, notificado à Requerente em 12 de Março de 1996.

ii. Em segundo lugar, cumpre decidir a questão suscitada pela Requerente quanto à falta de fundamentação do acto tributário;

iii. Após, há que apreciar e decidir a questão relativa à legalidade das correcções promovidas ao lucro tributável da Requerente, referente ao exercício de 1998, relativas às reintegrações do imobilizado reavaliado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro (umas desfavoráveis e outras favoráveis à Requerente) e suas consequências ao nível da tributação.

iv. Depois, há que apreciar e decidir a questão relativa à legalidade das correcções promovidas ao lucro tributável da Requerente, desconsideração de investimentos efectuados ao abrigo do regime do Crédito Fiscal ao Investimento (Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio).

v. Cumpre ainda apreciar a questão relativa à liquidação de juros compensatórios, associados à liquidação do IRC e Derrama com base nas correcções supra referidas; e

vi. Por último, cumpre apreciar o pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente.

O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e a Requerente está regularmente representada por Advogado.

Atenta a questão prévia suscitada, relativa à impossibilidade de se conhecer, na presente acção, dos vícios do acto de liquidação impugnado que sejam decorrentes do Despacho do SEAF datado de ... de Março de 1996, na medida em que o mesmo se mostra inimpugnável, considera o Tribunal dever previamente fixar a matéria de facto que considera assente e provada, passando subsequentemente à apreciação daquela questão prévia e dos demais *thema decidendi*.

III. FUNDAMENTAÇÃO

Atenta a posição assumida pelas partes, a prova junta aos autos e apreciada pelo Tribunal, dão-se como assentes os seguintes factos:

1.º

A Requerente solicitou à Administração Tributária que a mesma indicasse, em face do enquadramento legal em vigor, quais entendia serem os períodos de dedução fiscal de amortizações sobre valores de bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro, sendo que, por despacho datado de .../03/1996, notificado à Requerente pelo Ofício n.º ..., de .../03/1996, foi decidido (Cfr. Documento 4 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral):

- *“Poderá efectuar, no exercício de 1995, a reavaliação ao abrigo do D.L. n.º 22/92, de 14/02, com o correspondente apuramento da Reserva de Reavaliação de 28.183.105 contos, mas reportada à situação contabilística dos bens do imobilizado corpóreo em 31.12.9.”;*

- *“Aceitou-se o prolongamento de vida útil, para efeitos fiscais, até 14 anos para o equipamento básico, máquinas, instalações, equipamento administrativo (com excepção de equipamento informático e software) e equipamento de transporte (com excepção de viaturas ligeiras) e até 20 anos para os edifícios e outras construções, desde que sejam cumpridos os condicionalismos constantes do nº 4 do artigo 1º do D.R. 2/90, de 12/01”;*
- *“Aceitou-se, a partir do exercício de 1995, que a amortização dos terrenos referentes às pedreiras de ... seja efectuada sobre o valor resultante da reavaliação, conforme alínea b) do nº 1 do artigo 2º do D.R. 2/90, de 12/01, de acordo com o período de utilidade esperada e segundo o método das quotas constantes”;*
- *“As amortizações do activo reavaliado referentes ao exercício de 1994 não produzirão efeitos fiscais ainda que registadas contabilisticamente, no exercício de 1995, na conta de Amortizações Acumuladas e relevadas nos mapas demonstrativos, conforme o artigo 7º do D.L. 22/92, tendo por contrapartida a conta de “Resultados Transitados”;*
- *“(…) não poderão ser considerados na declaração de rendimentos modelo 22 respeitante ao exercício de 1995 as correcções ao lucro tributável e ao imposto liquidado e pago ao Estado com referência ao exercício de 1994, resultantes das alterações das amortizações e reintegrações já referenciadas com obediência aos critérios fixados no artigo 6º do D.L. 22/92, de 14/02.”*

2.º

A Requerente foi alvo de uma acção de inspecção tributária, com incidência no IRC, aos exercícios de 1998 e 1999, a qual terminou no dia 8 de Novembro de 2001 – *Cfr.* Documento 5 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

3.º

O Relatório de Inspeção que determinou as correcções a efectuar à matéria colectável e à colecta foi notificado à Requerente em ... de Dezembro de 2001, por intermédio do Ofício n.º ... da DSPIT - *Cfr.* Documento 5 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

4.º

Posteriormente, na sequência de procedimento interno de inspeção efectuado à declaração consolidada do Grupo fiscal, do qual a Requerente é sociedade dominante, tais correcções ao lucro tributável e à colecta (agora agregados) viriam a ser reiteradas e novamente comunicadas à ora Requerente, em 28 de Agosto de 2002, por intermédio do Ofício n.º ... da DSPIT – *Cfr.* Documento 3 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

5.º

Aquele procedimento de inspeção foi concluído no dia ... de Agosto de 2002, conforme data de conclusão aposta no respectivo Relatório / Conclusões. *Cfr.* Documento 3 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

6.º

As correcções efectuadas no quadro deste procedimento interno de inspeção são coincidentes com as conclusões formuladas no relatório de inspeção à declaração individual de IRC da Requerente. *Cfr.* Documento 3 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

7.º

Na sequência deste segundo relatório, foi a Requerente notificada da liquidação adicional n.º ..., relativa ao IRC, Derrama e juros compensatórios referentes ao lucro consolidado do exercício de 1998, num montante total de € 327.332,92, correspondendo € 60.322,42 a juros compensatórios, computados até dia ... de Agosto de 2002 – data em que foi emitido o Relatório / Conclusões do procedimento interno de inspeção efectuado à declaração consolidada de IRC (correspondendo a um período de contagem de juros de 1.178 dias,

compreendidos entre 1 de Junho de 1999 e 22 de Agosto de 2002). *Cfr.* Documento 3 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

8.º

O sobredito Relatório de Inspeção, determinou a efectivação das seguintes correcções à matéria colectável da Requerente, respeitante ao exercício de 1998 - *Cfr.* Documento 3 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral:

- correcção ao lucro tributável declarado pelo grupo, relativa a reintegrações e amortizações não aceites como custos, no valor de € 1.181.245,92;
- ajustamento, favorável à Requerente, de 40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação, no montante de € 472.436,30;
- correcção da colecta consolidada do exercício, no valor de € 8.109,30.

9.º

Em ... de Novembro de 2002 a Requerente efectuou o pagamento no valor total de € 327.332,92, referente às liquidações de IRC, Derrama e juros compensatórios liquidados quanto ao exercício de 1998 - *cfr.* Documento 7 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

10.º

Anteriormente, a Requerente havia sido notificada das correcções relativas aos exercícios de 1996 e 1997 que impugnou em processos separados, tendo as acções sido dadas como improcedentes pelos tribunais que as julgaram, tendo as mesmas transitado em julgado – por acordo entre as partes.

11.º

Na fundamentação do Relatório de Inspeção remete-se expressamente para o Despacho n.º ..., de03.1996 - *Cfr.* Documento 3 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

12.º

Como fundamentos das correcções promovidas extraem-se do Relatório os seguintes argumentos que parcialmente se transcrevem (*Cfr.* Documento 3 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral):

- *“O grupo considerou como custo fiscal o montante de 236.818.544\$00 (1.181.245,92 €), respeitante a amortizações do exercício de 1994 de imobilizado reavaliado ao abrigo do DL 22/92 de 14/02, pertencente à sociedade dominante ... ”;*
- *“Através do Ofício n.º ..., de03.1996 da DSIRC foi concedida à empresa a faculdade de utilizar o referido diploma, não podendo contudo considerar para efeitos fiscais as amortizações referentes ao exercício de 1994, procedimento que a empresa não seguiu, reflectindo como custo no exercício de 1998 parte do excesso de amortização não contabilizado em 1994, por força da reavaliação efectuada ao abrigo do diploma anteriormente citado. Como tal, procede-se à correcção do montante de 1.181.245,92 € ao lucro tributável declarado pelo grupo, a favor do Estado”;*
- *“Na sequência da correcção relativa a reintegrações não aceites como custo fiscal (ver acima) propõe-se o ajustamento, a favor do grupo, dos 40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação, no montante de 472.436,30 €”;*
- *“(...) a sociedade ..., SA. considerou uma dedução à colecta, relativa ao crédito fiscal por investimento a que se refere o Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio, que veio a ser considerada a nível consolidado”;*
- *“Analisados os elementos do activo imobilizado em que havia sido efectuado o investimento relevante em 1998, detectaram-se investimentos em bens excluídos do diploma em questão, nomeadamente em obras de beneficiação/remodelação em edifícios não afectos à exploração, na “remodelação da sala de conferências do refeitório e espaços complementares” (...) Este tipo de obra encontra-se expressamente excluídas do conceito de investimento relevante, tal como é definido no art.º 2º, alínea a), sub alínea ii), por não se considerar instalação fabril, ou seja, directamente ligado à exploração. O montante das obras de remodelação ascende a 32.515.363\$00,*

tendo um impacto, em termos de dedução à colecta no montante de 1.625.768\$00 (8.109,30 €).”

13.º

A Requerente tem os seus Serviços Administrativos em local distinto da sua fábrica, sita em ..., ..., não funcionando nesse local quaisquer Serviços Administrativos – matéria fixada por acordo das partes – *Cfr.* acta da segunda sessão da primeira reunião do Tribunal Arbitral.

14.º

Os investimentos na construção de uma cantina e de um auditório (em ..., ...), não servem os seus Serviços Administrativos - matéria fixada por acordo das partes - *Cfr.* acta da segunda sessão da primeira reunião do Tribunal Arbitral.

15.º

Em ... de Outubro de 2003 a Requerente apresentou, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de ... (actual Tribunal Administrativo e Fiscal de ...), Impugnação judicial, com vista à anulação do acto de liquidação de IRC, Derrama consequente e juros compensatórios e, ainda, requerendo o reembolso da quantia paga, acrescido de juros indemnizatórios - *Cfr.* Documento 1 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral.

16.º

Volvidos mais de oito anos sobre o pedido, a Requerente requereu a Constituição do Tribunal Arbitral, a fim de conhecer a causa. *Cfr.* Documento 1 junto com o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral e a informação constante do sistema do CAAD.

18.º

O requerimento inicial com o pedido de pronúncia arbitral foi submetido pelo Autor, por *e-mail*, no dia 14 de Dezembro de 2011 - de acordo com a informação constante do sistema do CAAD.

* * *

No tocante aos factos provados, a convicção dos Árbitros fundou-se na prova documental junta aos autos, em concreto, no teor dos documentos indicados em cada uma das alíneas *supra e*, ainda, da inexistência de controvérsia quanto aos mesmos.

Não se provaram outros factos relevantes susceptíveis de influenciar a decisão da questão prévia ou do mérito da causa.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

Fixados os factos relevantes, cumpre decidir primeiro quanto à questão prévia, depois, se pertinente, quanto ao mérito dos pedidos formulados pela Requerente:

1. DA QUESTÃO PRÉVIA

1.1. ENQUADRAMENTO

Assinala a Requerida, na Resposta que apresentou ao pedido de pronúncia arbitral, que o Tribunal Arbitral não deverá pronunciar-se quanto ao mérito do Despacho do SEAF, de ... de Março de 1996, na medida em que o mesmo *“consolidou-se na ordem jurídica como acto administrativo relativo a questão fiscal, não podendo a Requerente solicitar que o tribunal arbitral se pronuncie sobre eventuais vícios da liquidação controvertida que sejam decorrentes do aludido despacho”*.

Acrescenta a Requerida que sobre o conteúdo e alcance daquela decisão, pronunciou-se o TCA do Sul, no acórdão de .../06/2005, no processo n.º .../04, referente à impugnação judicial intentada pela Requerente contra a liquidação

adicional de 1996, cujos termos merecem a total concordância da entidade requerida.

Em resposta, a Requerente veio alegar não colher a interpretação que a Requerida faz do Despacho do SEAF e, ainda, que o mesmo não constitui acto autónomo e obrigatoriamente impugnável pelo sujeito passivo, na medida em que não visava autorizar qualquer reintegração (que, no caso, era automática) mas tão só elucidar o sujeito passivo sobre alguns dos seus aspectos – à semelhança do que sucede numa Informação Vinculativa -, pelo que a legalidade do mesmo pode ser discutida nestes autos. Conclui pugnando que, em qualquer caso, a doutrina, boa ou má, do acórdão do TCAS e restantes decisões judiciais relativas às amortizações fiscais nos exercícios de 1996 e 1997, é inaplicável à situação das amortizações fiscais relativas ao exercício de 1998, em apreço nestes autos.

Replicando, a Requerida vem requerer a não admissão do articulado de resposta apresentado pela Requerente, uma vez que as matérias às quais a Requerente vem responder não constituem matéria nova nos autos e que a interpretação que a Requerente vem fazendo do Despacho do SEAF enferma de ambiguidades. Por fim, sublinha que o Tribunal Arbitral não pode pronunciar-se sobre a legalidade da liquidação de IRC em crise, referente a 1998, na parte respeitante às correcções efectuadas às amortizações praticadas pela Requerente, em virtude de a mesma, nesta parte, consubstanciar uma mera execução de um acto administrativo em questão tributária praticado pelo SEAF, através de despacho de .../03/1996, exarado sobre a informação nº .../96 da DSIRC, notificado à Requerente por ofício nº ..., de .../03/1996, o qual, constituindo caso decidido ou resolvido, encontra-se consolidado na ordem jurídica, não sendo, por isso, susceptível da apreciação pretendida pela Requerente.

Para a apreciação e decisão da questão, temos a considerar os factos assentes que, no ponto III supra se enunciaram.

1.2. APRECIÇÃO

Quanto à admissibilidade do articulado apresentado pela Requerente, em resposta à questão prévia, decidiu o Tribunal, em sede de primeira reunião, admiti-lo, por entender que, independentemente do *nominem* jurídico que a questão configure, a questão suscitada sempre encerra um instrumento obstativo do conhecimento do mérito da causa e, nessa medida, cabe à Requerente o direito de resposta, ao qual se deve garantir o respectivo contraditório da Requerida, que se promoveu. Adiante.

Passando ao mérito da questão, verifica-se que a Requerida pugna pela impossibilidade de conhecimento, na presente acção, dos vícios do acto decorrentes do Despacho do SEAF, por considerar que o mesmo, enquanto acto administrativo autónomo, configura um caso decidido (por não ter sido impugnado autonomamente pela Requerente, aquando da sua notificação) e, portanto, não pode ser alvo de pronúncia. A Requerente, por seu turno discorda.

Da análise dos documentos disponíveis, verifica-se que no pedido que esteve na origem da emanção do Despacho em causa, o sujeito passivo não requereu qualquer autorização à Administração Tributária, sobre matéria de reavaliação fiscal de bens do seu activo, matéria essa que se verifica estar regulada, à data dos factos, pelo Código do IRC, pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro e pelo Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro (que previa reavaliação de carácter fiscal).

O sujeito passivo apenas requereu à Administração Tributária que a mesma

indicasse, em face do enquadramento legal em vigor, quais entendia serem os períodos de dedução fiscal de amortizações sobre valores de bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, uma vez que, à luz dos normativos aplicáveis, o mesmo não necessitava de qualquer autorização para promover a reavaliação.

Portanto, o sujeito passivo apenas quis conhecer a posição administrativa, à semelhança do que se logra obter com uma Informação Vinculativa ou qualquer outro pedido apresentado à Administração Tributária, quanto à sua interpretação das normas fiscais, como decorre do artigo 68.º da Lei Geral Tributária. Posição essa que, tem sido defendido pela doutrina e pelos Tribunais judiciais é sindicável quando aplicada num caso concreto, por consubstanciar uma fundamentação de acto tributário por remissão.

A esse propósito veja-se o que se determinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul: *“(...) 4. Nos termos da lei (cfr.artº.57, nº.1, do C.P.P.Tributário), uma vez prestada a informação sobre a situação do contribuinte, ficam os serviços tributários vinculados a não proceder de forma diversa, caso se verifiquem os factos identificados e previstos na lei, salvo em cumprimento de decisão judicial. Se o Código não fixa qualquer prazo de validade à informação prestada, é preciso notar que ela tem, no entanto, dois termos de referência. Por um lado, ela reporta-se aos factos enunciados pelo contribuinte; por outro, reporta-se ao enquadramento jurídico que deles fazem os serviços. Assim, a informação prestada perde qualquer validade se os factos ocorrerem em termos diversos daqueles que foram apresentados aos serviços, nomeadamente se ocorrerem com contornos que lhe tenham sido ocultados. Do mesmo modo, a informação prestada perde validade se as normas jurídicas que serviram à qualificação tributária dos factos vierem, entretanto, a ser alteradas. Por último, se a Fazenda Pública proceder de forma diversa do sentido que constar de informação vinculativa prestada, o acto que praticar enfermará de*

vício de violação de lei, sendo gerador da sua anulabilidade.” (processo n.º 03013/09, de 22/11/2011, vide www.dgsi.pt).

Note-se, contudo, que ainda que não estejam preenchidos os pressupostos formais para que a informação solicitada corresponda a uma verdadeira e própria informação vinculativa (nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária), ao abrigo dos princípios que norteiam a actividade administrativa tributária sempre se deverá entender que mesmo as informações, conselhos ou recomendações emanadas pela Administração Tributária, de carácter geral ou individual, responsabilizam-na na medida em que criam expectativas nos sujeitos passivos que actuem em conformidades com as mesmas.

Acresce que, quanto à admissibilidade de impugnação de um determinado acto administrativo emanado no procedimento mas que, no final, tenha reflexos sobre um acto de liquidação, o artigo 54.º do CPPT é claro ao estabelecer o *princípio da impugnação unitária*, segundo o qual apenas é admissível impugnação contenciosa do acto final do procedimento, na medida que é esse o acto que afecta, de forma imediata e concreta, a esfera patrimonial do sujeito passivo.

Tal como refere Jorge Lopes de Sousa, *in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, Volume I, 2006, página 424, “*nos procedimentos tributários que conduzem a um acto de liquidação de um tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse acto e, por isso, em regra, será ele que apenas ele o acto lesivo e contenciosamente impugnável*”, fazendo, obviamente, a ressalva para as situações que sejam imediatamente lesivas dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos. À luz deste entendimento, verifica-se, pois, que o sujeito passivo, para além da faculdade que lhe assiste de poder impugnar autonomamente o acto administrativo em matéria tributária (como por exemplo,

uma informação vinculativa), desde que imediatamente lesivo dos seus direitos e interesses protegidos, não perde o direito de impugnar a própria liquidação do imposto, podendo, nesta fase, discutir os vícios do acto administrativo subjacente à mesma.

No caso em apreço, verifica-se que o despacho do SEAF não afectava, directamente, a esfera patrimonial do Requerente, na medida que, como se disse, o mesmo se limitava a efectuar uma interpretação, em face do enquadramento legal em vigor, de quais entendia serem os períodos de dedução fiscal de amortizações sobre valores de bens reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, pelo que, no entendimento do Tribunal, a Requerente não estava adstrita à sua impugnação.

Assim, imediatamente se conclui que o facto de a Requerente não ter impugnado autonomamente o Despacho do SEAF não impede que se discuta, *in casu*, a legalidade da liquidação aqui em causa relativa ao exercício de 1998, nomeadamente por fundamentar um acto que afecta, em concreto, direitos e interesses de um sujeito passivo não estando, portanto, apartado da sindicância dos tribunais.

Acresce, como alegou a Requerente, em todo o caso, as anteriores decisões judiciais que se pronunciaram sobre o despacho em referência referiram-se às reintegrações praticadas quanto aos exercícios de 1996 e 1997, não se pronunciando sobre a aplicabilidade da doutrina constante daquele Despacho quanto ao exercício de 1998, pelo que não estamos perante um caso decidido ou julgado quanto ao caso em apreço (exercício de 1998).

E, como se apura do Relatório de inspecção que fundamenta as correcções, cenário factual e jurídico respeitante ao exercício de 1998 é diferente do cenário respeitante aos exercícios de 1996 e 1997, na medida em que as correcções

efectuadas às amortizações relevadas fiscalmente nestes exercícios esgotam a correcção por referência à quota de amortização que imperativamente se tinha de praticar em 1994, conforme demonstrado no pedido de constituição do Tribunal Arbitral, o que não se verifica para o ano de 1998 e seguintes, que deste modo e por este motivo se distingue decisivamente dos exercícios anteriores.

1.3. DECISÃO

É, por conseguinte, improcedente a questão prévia suscitada pela Requerida na sua Resposta, decidindo o Tribunal pronunciar-se sobre os vícios que se alegam ser decorrentes do citado Despacho do SEAF, enquanto elemento que fundamentou as correcções sob escrutínio.

2. DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ACTO TRIBUTÁRIO

2.1. ENQUADRAMENTO:

Invoca a Requerente, no seu requerimento de constituição de Tribunal Arbitral, a insuficiência da fundamentação do Relatório de Inspeção Tributária, no qual se funda a liquidação em escrutínio, invocando, nomeadamente, que quer quanto às correcções praticadas relativamente às reintegrações praticadas pela Requerente, quer quanto à desconsideração da aplicação do benefício fiscal acima apreciado com base na qualificação do conceito de “instalações fabris”, a Administração Tributária não procedeu à adequada fundamentação do acto. Em concreto, invoca que, quanto ao tema das amortizações *“Nenhuma disposição legal se invoca no RIT para fundamentar esta recusa de aceitação das amortizações aqui em causa.” E que “O único elemento invocado para fundamentar esta recusa é o acto administrativo notificado através do ofício n.º ... de03.2006, da DSIRC”* – cfr. artigo 11.º do Requerimento de Constituição de Tribunal Arbitral.

Em relação à correcção relativa ao benefício fiscal, a Requerente funda a sua argumentação na alegada manifesta ausência, no Relatório de Inspeção, de *“exposição dos motivos tendentes à conclusão de que as obras não se realizaram em instalações fabris – o que sempre obrigaria a Administração tributária a definir o que deva entender-se como “instalação fabril”, de modo a validar o juízo negativo em questão.”* – cfr. artigo 91.º do Requerimento de Constituição de Tribunal Arbitral.

Entendeu a Administração Tributária que o acto não se encontra viciado de ausência de fundamentação, por estarem invocados os necessários preceitos e, ainda, por as referidas obras não integram o citado conceito, por não estarem directamente ligadas à exploração, razão pela qual promoveu a sobredita correcção, que julga fundamentada nos termos do artigo 2.º, alínea a), subalínea ii) do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio, que a Requerida defende em sede de Resposta (vide arts. 53.º, 54.º e 58.º).

2.2. APRECIACÃO

Quanto à alegada ausência de fundamentação, verifica-se que a Requerente invoca que a Administração Tributária não logrou, por um lado, indicar em que preceitos funda a sua correcção às reintegrações praticadas e, por outro, definir o que entende por *“instalação fabril”*, impedindo a correcta validação do acto pela Requerente. Ou seja, entende a Requerente que ficou coartada no seu direito de conhecer os fundamentos de facto e de direito que presidiram à prática do acto tributário, nomeadamente quanto às correcções operadas nas quotas de reintegração de bens do Activo que apresentou e, ainda, quanto às correcções decorrentes da qualificação das obras que efectuou nas suas instalações, conceito relevante para a aplicação do benefício fiscal que invocou.

O Tribunal, louvando-se em Jurisprudência anterior emitida por este Tribunal arbitral (cfr. Acórdão proferido no Proc. 08/2011-T), na vasta jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Fiscais e, ainda, na Doutrina, dispensa-se de enunciar a importância da temática da fundamentação do acto administrativo (e tributário), enquanto consagração de uma das primordiais garantias dos administrados e, desde a revisão constitucional de 1982, com previsão constitucional, enquanto direito ou garantia fundamental dos mesmos.

Com efeito, o artigo 77.º, número 2, da Lei Geral Tributária, impõe que o acto deva “*conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”, como forma, de entre outras, de garantir a possibilidade de formulação de um juízo consciente sobre a conveniência de aceitar ou impugnar o acto.

Porém, como foi igualmente apreciado no Acórdão proferido por este Tribunal no processo 8/2011-T, as exigências de fundamentação são variáveis consoante as circunstâncias da prática do acto de liquidação – por exemplo, releva saber se o acto é praticado em massa, se é praticado com base na declaração do sujeito passivo ou, ainda, se é resultado do “diálogo” com o sujeito passivo, mediante a troca de informações com este, por exemplo em sede de inspecção.

Ora, é evidente que as necessidades de fundamentação serão tanto maiores quanto mais longínquo da normalidade e do conhecimento do sujeito passivo – efectivo ou potencial – seja a prática do acto; e, portanto, se os pressupostos de facto e de direito forem do seu conhecimento, o dever de fundamentação será atenuado (embora, claro está, jamais dispensado), como não poderia deixar de ser, enquanto decorrência do princípio da actuação de boa fé que impende sobre os sujeitos da relação jurídica tributária.

No caso concreto, e começando pela segunda das correcções promovidas (crédito fiscal ao investimento) apura-se que as mesmas ocorreram após uma acção de inspecção, em que a Requerente manifestamente não foi alheia à questão em análise, procurando fazer prova dos pressupostos colocados em crise. Aliás, como afirmou mais do que uma vez, em sede das duas sessões da reunião a que alude o artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, nomeadamente para argumentar quando à possibilidade de se dispensar a prova testemunhal (que acabou por ser dispensada), a Requerente procurou mostrar, antes da prática do acto, aos inspectores tributários, onde se situavam os seus serviços administrativos (com vista a descartar a hipótese de se situarem no local das obras em apreço), o que demonstra que a Requerente dialogou com a Administração Tributária quanto ao tema.

Voltando à primeira das correcções, relativa às reintegrações de bens do Activo. Se é verdade que não é citado qualquer normativo específico para justificar o raciocínio subjacente às correcções, não é menos verdade – e isso é reconhecido pela Requerente – que se remete para o Despacho do SEAF onde se invocam diversos normativos legais, que concorrem para a justificação do acto. E, aqui, importa saber se seria possível fundamentar o acto com base num preceito legal específico. Nesse ponto, como se verá adiante e aqui se antecipa, é o Tribunal forçado a concluir pela negativa, uma vez que a solução para o *thema decidendi* implica o recurso a diversos normativos legais.

Mas mais do que por esta razão, importa verificar que, no próprio Relatório de Inspecção são expostos os cálculos que presidem às correcções em função do método de amortização que foi elegido pelo contribuinte dentro dos previstos na lei, e esses, cálculos, como é bom de se ver, envolvem tanto matéria de facto como de direito, porquanto resultam precisamente da aplicação das taxas de

reintegração consideradas aplicáveis (e determinadas por lei) aos valores dos activos a reintegrar.

Acresce que, com base nos elementos disponibilizados à Requerente – o Relatório de Inspeção e seus anexos e o Despacho do SEAF, entre outros – foi perfeitamente possível à mesmas reconstruir o percurso de raciocínio que presidiu às correcções ou, pelo menos, apurar as consequências daquele precisamente no domínio das reintegrações apresentadas pela Requerente. Porém, sublinhe-se, não é neste ponto que cabe validar a boa ou má aplicação das regras sobre reintegrações efectuada pela Administração, o que se fará adiante.

Ora, a jurisprudência fiscal, que nos dispensamos de citar pela sua vastidão, tem traduzido a ideia de que o acto se considera suficientemente fundamentado quando permite conhecer o *iter* cognoscitivo e valorativo seguido pela Administração Tributária, para a levar a decidir como fez.

No caso concreto, o discurso do Relatório de Inspeção é, no entender do Tribunal, e em ambas as correcções efectuadas, elucidativo quanto às razões, de facto e de direito, que levam à conclusão de que a correcção é promovida por se entender que as quotas de reintegração praticadas pela Requerente, no exercício de 1998, são erróneas e que as obras em causa não foram efectuadas em “instalações fabris”, no sentido em que esta expressão deve ser interpretada, à luz dos normativos vigentes e aplicáveis, que também constam expressamente indicados no Relatório.

O discurso permitiu explicitar suficientemente o caminho racional seguido pela Administração Tributária para justificar as correcções promovidas, e permitiu que a Requerente conhecesse tal justificação e se defendesse cabalmente. Sinal de que a Requerente bem foi capaz de apreender a razão da correcção administrativa

é, pelo menos quanto à correcção referente ao crédito fiscal ao Investimento, o revelador discurso sobre a dispensabilidade da prova testemunhal que arrolou, tido perante este Tribunal, pelo que nada mostra haver invalidade do acto praticado. E sobre as reintegrações, a Requerente pôde rebater, num exaustivo exercício exemplificativo, o raciocínio levado a cabo pela Administração Tributária. E, quanto a este ponto, é manifesto que a remissão para o Despacho do SEAF constitui fundamentação suficiente: outra questão é saber se a mesma será substantivamente procedente e aplicável ao caso concreto, quanto ao mérito.

Ou seja, a questão que nos ocupará adiante é saber se o juízo da Administração Tributária sobre a realidade fática (e a aplicação do direito aos factos) é o correcto, do ponto de vista material, substantivo. Quanto ao mais, analisando todo o Relatório de Inspecção, atendendo às circunstâncias do caso, verifica-se que o ónus de fundamentação foi cumprido em relação aos pontos postos em crise nesta acção, não procedendo a alegação da Requerente, nesta parte.

2.3. DECISÃO.

Nestes termos consideram-se improcedentes as causas de pedir da insuficiência de fundamentação acabadas de apreciar.

3. DAS CORRECÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL REFERENTES A REINTEGRAÇÕES DE BENS INTEGRADOS NO ACTIVO IMOBILIZADO

3.1. ENQUADRAMENTO:

Alega a Requerente, como se viu, que as correcções promovidas pela Requerida quanto às reintegrações (depreciações) referentes a bens sujeitos ao regime da reavaliação efectuada com base no Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro são ilegais, na medida em que as quotas e método utilizadas pela

Requerente, na sua contabilidade e declarações fiscais apresentadas quanto àquele exercício são as correctas, pelo que as correcções promovidas enferam de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Por seu turno, a Requerida entende que as correcções efectuadas pela Administração Tributária se mostram correctas, na medida em que segundo o despacho do SEAF de .../03/1996, o aumento da amortização imputável a 1994, decorrente daquela reavaliação, não é susceptível de produzir quaisquer efeitos fiscais, seja no exercício fiscal de 1995, seja nos exercícios subsequentes, designadamente no exercício de 1998, sendo que a verba considerada como custo pela inspecção tributária, no montante de € 708.809,62, reporta-se à diferença entre o valor das amortizações praticadas pela requerente no exercício de 1994 e o valor que resultava da reavaliação dos bens, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 22/92, de 14 de Fevereiro.

3.2. APRECIACÃO:

Considerados os argumentos aduzidos pelas partes, cumpre tecer as seguintes considerações a respeito da questão, antes de decidir:

Verificamos que a depreciação dos bens de investimento utilizados pelas entidades societárias empresariais – fenómeno que evidencia o deperecimento ou perda de valor dos activos tangíveis – constitui um dos elementos mais relevantes para a fiabilidade da informação financeira por aquelas divulgada. Assim, o normativo contabilístico em vigor confere-lhe significativo relevo. Para além disso, traduzindo-se tal fenómeno em gastos que poderão assumir valores consideráveis, bem se entende que a sua disciplina fiscal seja um dos aspectos centrais do Código do IRC.

Na definição dos tratadistas nacionais da contabilidade financeira, as depreciações consistem na imputação sistemática aos gastos do período do deprecimento, desgaste ou perda de valor dos activos sujeitos a tais fenómenos. Na verdade, como sublinham António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues, *Elementos de Contabilidade Geral*, Áreas Editora, 2010, pp. 697, “*Os activos fixos não se “consomem” num só período económico, mas sim e em princípio no número de anos previsto para sua vida económica. (...) Em resumo, os bens ao serem utilizados nos sucessivos períodos vão-se depreciando, ou seja, vão perdendo valor*”.

José Braz Machado, *Contabilidade Financeira*, Ed. Protocontas, 1998, pp. 811 refere: “*Presume-se que o custo inicial de um activo fixo representa um conjunto de serviços potenciais que podem ser usados durante a vida do activo. Por conseguinte, quando se extingue uma parte desses serviços (pelo uso, deterioração física ou obsolescência económica) decresce a quantidade desses potenciais serviços, sendo o seu custo extinto transferido para resultados*”.

O conceito de depreciação está pois indissociavelmente ligado ao deprecimento ou perda de valor. Este pode resultar do uso, que será a causa mais comum, da simples deterioração física ou da obsolescência tecnológica. Mas, realce-se, a imputação periódica de tais gastos deverá ser comandada pelo deprecimento efectivo a que os bens foram sujeitos num dado exercício económico. É isso aliás que, actualmente, se dispõe no normativo contabilístico em vigor, assente no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), cuja vigência se iniciou em 2010 no seguimento da adopção por Portugal de um referencial inspirado em Normas Internacionais. Com efeito, e para mencionar apenas uma das suas Normas – a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 7- Activos Fixos Tangíveis – nela se estabelece:

“§ 6- Depreciação (amortização): é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante sua vida útil.

§ 60 – O método de depreciação deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.

§ 62- (...) A entidade selecciona o método que reflecta mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período, a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado do consumo desses futuros benefícios económicos.”

As depreciações constituem pois um fenómeno económico, traduzível em gastos registados pela contabilidade. Esse registo assenta em estimativas. Há que prever a vida útil dos bens em função do desgaste esperado. Adicionalmente, deve estimar-se o valor residual que os bens possam ainda vir a gerar para a empresa no final da respectiva vida útil. Assim, a natureza de tais gastos implica, como bem se compreende, uma importante disciplina fiscal consagrada no CIRC.

Essa disciplina - constante actualmente dos artigos 29º a 34º do CIRC - era consagrada, em 1998, nos artigos 27º a 32º do mesmo Código. Ora, quanto aos preceitos particularmente relevantes para o caso em apreço, dispunha o artigo 28º o seguinte:

“(…) 4- Em relação a cada elemento do activo imobilizado deverá ser usado o mesmo método de reintegração e amortização desde a sua entrada em funcionamento até à sua reintegração ou amortização total, transmissão ou inutilização.

5- O disposto no número anterior não prejudica:

a) A variação das quotas de reintegração e amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao

exercício ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros exercícios”.

O citado preceito estabelece um critério regra: a **constância do método de depreciação** ao longo da vida útil do activo. Todavia, admite-se uma certa flexibilidade nas taxas (quotas) de depreciação, quando o regime de uso dos bens ou outras condições económicas justifiquem alguma variabilidade das quotas. Ainda assim, e para evitar a eventual “gestão de conveniência” do resultado fiscal, as quotas eventualmente contabilizadas por valores inferiores à mínima implicarão que esse diferencial, ainda que posteriormente registado, não seja fiscalmente dedutível.

Antes de se entrar na apreciação do mérito do pedido da Requerente – sustentado, recorde-se, na posição segundo a qual, no exercício de 1994, a quota de depreciação perdida é a mínima e não a máxima – vejamos algumas posições doutrinárias sobre a interpretação do preceito que se acabou de referir e que constava do artigo 28º do CIRC. Assim, António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues, *op. cit.*, pp. 715 sustentam que o preceituado no dito artigo 28º do CIRC significa que às empresas “*é possibilitado calcular em cada ano quotas de depreciação concordantes com o maior ou menor desgaste sofrido pelos elementos do activo fixo tangível. Esta flexibilidade é todavia limitada, na medida em que, em cada período económico haverá que imputar quotas mínimas, pois em caso contrário não é possível transferi-la para outros períodos...*”.

Rui Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, pp. 111, sublinha: “*Os sujeitos passivo tenderão a amortizar os bens no mais curto espaço de tempo permitido por lei (...) Mas casos haverá em que o sujeito passivo, por entender que as quotas de amortização, tal como resultam da lei, não traduzem a realidade (por considerar que o tempo de utilização esperado desse bem é superior ao*

tempo de vida útil que decorre da aplicação da lei) ou - mais prosaicamente – porque pretende “compor” o resultado do exercício, optará pela contabilização como custo de um valor inferior ao da quota máxima de amortização permitida por lei”.

Vistas as questões contabilísticas e fiscais que decorrem dos respectivos normativos no tocante aos métodos e quotas de depreciação, entremos agora na apreciação da questão suscitada pela Requerente. Tendo contabilizado depreciações que, por referência ao valor de reavaliação, se situavam abaixo da quota mínima, entende a Requerente, relativamente ao exercício de 1994, que os gastos fiscalmente perdidos não são dados pela diferença entre a depreciação realmente contabilizada e a quota (taxa) máxima, mas sim entre o valor registado e a quota (taxa) mínima. Assim seria porque o montante fiscalmente perdido em 1994 seria a quota mínima e não a quota máxima. A fim de melhor analisar o impacto fiscal do acolhimento de uma ou outra tese, respiguemos do processo – mais concretamente do Relatório de Inspeção – um caso bem ilustrativo. A sua relevância advém, entre outros motivos, de este caso representar, em 1998, a proporção de 95,3% do valor das correcções a favor do Estado quantificadas no relatório no tocante a depreciações.

Trata-se, com efeito, do designado item nº 3 – “*Máquinas de uso específico*”. A Requerente contabilizou, em 1994, a título de depreciação, a quantia de 107.881.803 escudos. Tal valor resulta da aplicação da taxa de 35,7% à quantia depreciable de 302.189.924 escudos. Ora a taxa aplicada decorre do uso do método das quotas degressivas e, nesse método, da aplicação da taxa (quota) máxima.

De facto, ao bem em causa era aplicável fiscalmente uma vida útil mínima de 7 anos. Tal decorre da taxa constante de 14,28%, prevista no Decreto

Regulamentar 2/90, e que resulta da divisão de 100 pelo número de anos de vida útil prevista. A taxa degressiva (35,7%) resultou, pois, segundo o disposto no (então) artigo 29º, nº 3, do CIRC, da aplicação do coeficiente 2,5 à dita taxa constante de 14,28%. A taxa mínima (7,14%), sempre considerando o método das quotas degressivas, seria apurada, segundo o então disposto no artigo 28º, nº 6, do CIRC, por metade da taxa calculada pelo método das quotas constantes, ou seja, metade de 14,28%.

A Requerida entende que a empresa deveria ter aplicado a taxa usada não ao valor depreciável de 302.189.924 escudos, mas sim ao valor que decorresse da reavaliação do bem. O Relatório de Inspeção apura em 1.448.182.017 escudos o valor de reavaliação que deveria, em 1994, no entendimento da Requerida, ter servido de base à aplicação da quota degressiva. Assim, multiplicando tal valor por 35,7% obter-se-ia a depreciação de 517.000.980 escudos.

A Administração conclui então que, tendo a Requerente registado, em 1994, o valor de depreciação de 107.881.803 escudos e devendo ter inscrito como gasto o valor de 517.000.980 escudos, perdeu a diferença entre ambos, ou seja, 409.119.174 escudos. Funda-se tal conclusão na impossibilidade de a Requerente repercutir em exercícios posteriores as amortizações que em 1994 resultassem da reavaliação dos activos fixos (imobilizados) conforme o disposto no Despacho do SEAF que sobre o pedido oportunamente formulado pela Requerente recaiu.

Assim, a imputação – ou distribuição temporal - que a Requete efectuou do valor de 409.119.174 escudos pelos exercícios de 1996, 1997 e 1998 implicou aumento das depreciações que não poderia ter relevância fiscal. Ou seja, e dito de outro modo, o diferencial de amortizações não contabilizado em 1994 – segundo a Requerida de 409.119.174 escudos – não era passível de dedução em exercícios

posteriores, e estaria, portanto, perdido, dado que o reflexo fiscal da reavaliação, no tocante a estas depreciações, seria inexistente.

A isto contrapõe a Requerente que o montante perdido em 1994 não foi de 409.119.174 escudos, mas sim, e apenas, a diferença entre a depreciação praticada (107.881.803) e a quota mínima. Esta seria dada por 7,14% aplicada ao valor de reavaliação inicial do bem que vimos ilustrando. Sendo este valor de 3.502.685.984 escudos, a quota mínima seria de 250.191.856 escudos. (Note-se que, como bem se sabe, a quota mínima resulta da multiplicação da taxa pelo valor inicial - neste caso, de reavaliação - do bem e não, como nas quotas degressivas, ao valor líquido, isto é, depreciado, desse mesmo bem).

Aceitando-se esta tese, e porque as correcções referentes aos exercícios de 1996 e 1997 esgotam a quantia que, segundo a Requerente, não poderia ser fiscalmente deduzida, em 1998 nenhuma correcção haveria a fazer. Em suma: admitindo que, em 1994, a perda de gastos com depreciação se apura por referência à quota máxima, haveria correcções a favor do Estado em 1998. Caso se admita que tal perda se quantifica relativamente à quota mínima relativa a 1994, então tais correcções estariam já efectuadas em 1996 e 1997, dada a não aceitação, confirmada em casos julgados, do excesso de depreciações contabilizado pela requente nesses dois exercícios.

Ora, como já se disse, a depreciação (amortização) tem por finalidade traduzir uma imputação sistemática a gastos do exercício do deprecimento dos bens. No plano fiscal, o disposto no artigo 28º do CIRC estabelecia, como regra, o método as quotas constantes e, como alternativa, compridas certas condições, o método as quotas degressivas. Por seu turno, o artigo 28º, nº 4, estabelecia a uniformidade na aplicação do método durante a vida útil. Porém, o nº 5 do artigo 28º do CIRC dispunha que a depreciação se pudesse efectuar com base em taxas

variando anualmente, mas impedia que a flexibilidade na quantificação das ditas taxas dependesse apenas da vontade e conveniência dos sujeitos passivos. Com efeito, e como nesse preceito se dispõe, admite-se, no plano tributário, *a variação das quotas de reintegração e amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam*. E, adicionalmente, a perda das quotas mínimas não registadas.

Temos, pois, que quer no plano contabilístico, quer no plano fiscal, a contabilização das depreciações deve estar ligada ao deperecimento, ao desgaste, ao uso efectivo dos bens. Quer dizer: é claramente visível, contabilística e fiscalmente, que a variação das quotas de depreciação deverá ter um mínimo de correspondência com as condições económicas da empresa no que respeita ao uso e desgaste dos bens.

Desenvolvendo esta interpretação, de um princípio que se julga norteador do regime fiscal relativo à admissibilidade das quotas anuais de depreciação, tal variabilidade implicará que a empresa possa reconhecer nos seus registos contabilísticos uma quota diversa da máxima e que tal reconhecimento esteja relacionado com as condições económicas da exploração dos bens. O regime “*mais ou menos intensivo de utilização dos bens*” a que alude ao artigo 28º, nº 5, do CIRC é claro a tal respeito. Também António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues, *op. cit.*, ao mencionarem *quotas de depreciação concordantes com o maior ou menor desgaste sofrido pelos elementos do activo*, sustentam uma relação nítida entre depreciação e desgaste ou uso efectivo. Em síntese, a variabilidade das quotas, ao praticar-se ou sustentar-se deverá estar fundada numa aderência à realidade da empresa, em particular à intensidade do uso dos bens depreciables.

A doutrina contabilística e fiscal afirma com clareza que a contabilização das depreciações deve estar ligada ao fenómeno económico do uso dos bens. Ora esta posição analítica não pode deixar de significar que o registo de quotas mínimas, ou a sua reivindicação fiscal, como a Requerente solicita, deve ter uma correspondência, uma concordância económica verificável, com a prática da empresa. Mesmo supondo que a variabilidade das taxas de depreciação, entre a máxima e a mínima, nem sempre será confirmável ou verificável por uma idêntica e precisa variação nas condições económicas do uso dos activos depreciáveis, a reivindicação de uma quota mínima num dado ano implicará, ao menos, que exista uma modificação, mesmo que meramente quantitativa ou calculatória, na taxa que nesse exercício se aplicou. Se uma entidade usa a quota máxima, em concordância e consistência com o procedimento observado ao longo de toda a vida do bem, não se vislumbra o fundamento económico ou fiscal para, *a posteriori*, pretender que, num ano específico, se considere a quota mínima.

Em 1994 a Requerente usou quotas degressivas e, no âmbito deste método, aplicou taxas máximas. O valor de depreciação abaixo da quota mínima deriva do facto de tal quota máxima (35,7% no caso do bem a cujo exemplo se recorreu) ter sido aplicada ao valor *não reavaliado* dos activos. Mas o facto permanece: *a quota usada foi a máxima*. Não se julga pois consistente, no plano fiscal, reivindicar depois uma perda da quota mínima. O que a Requerente concretizou foi o registo de uma depreciação por uma quota máxima; mas, tendo-a aplicado a um valor que não fora reavaliado, tal procedimento traduziu-se num valor de gastos inferior ao mínimo que teria sido contabilizado caso se usasse o valor de base do activo após reavaliação.

Em suma: tem a Requerente arrimo legal para reivindicar a perda da quota mínima? Mesmo num plano geral, seria recomendável mostrar que se verificariam as condições previstas no artigo 28º, nº 5, do CIRC, o que não se fez. No caso

concreto, a empresa registou depreciações degressivas apuradas pela taxa máxima. Não se julga que tenha fundamento, nem legal, nem económico, vir solicitar que apenas se considere perdida a quota mínima.

3.3. DECISÃO:

Deve, pois, negar-se a pretensão da Requerente, nesta parte, mantendo-se as correcções efectuadas pela Administração Tributária ao exercício de 1998, quanto às reintegrações de bens do activo.

4. DAS CORRECÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL (CRÉDITO FISCAL AO INVESTIMENTO)

4.1. ENQUADRAMENTO

Vem a Requerente solicitar ao Tribunal que determine a ilegalidade da correcção efectuada no Relatório de Inspeção que desconsiderou a dedução à colecta no valor de € 8.109,30 por crédito fiscal ao investimento e, conseqüentemente os seus impactos ao nível da liquidação de IRC, Derrama e Juros compensatórios.

Em causa está a qualificação das obras de “remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares”, realizadas nas instalações da Requerente sitas no ... – ..., nomeadamente se as mesmas configuram obras em instalações fabris, caso em que poderão ser integradas no conceito de “investimento relevante”, tal como definido no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio.

4.2. APRECIACÃO

Como se referiu supra, está em causa nesta parte é saber qual o alcance da expressão “instalações fabris” pois se as obras realizadas pela Requerente integrarem tal conceito, as correcções promovidas não colhem. Caso contrário, não assistirá razão à Requerente. Vejamos pois:

Entende a Requerente que o investimento por si realizado nas obras de “remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares”, tal como o declarado, está abrangido pelo disposto no art.º 2.º, n.º 1, alínea a), ii) do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio, entendendo em oposição, a Administração Tributária que este investimento não pode, para efeitos daquele diploma, ser considerado relevante, uma vez que não se reporta a uma “*instalação fabril, ou seja, directamente ligado à exploração*”.

Vejamos a questão em concreto: nos termos do disposto no art.º 2.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii) do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio, os sujeitos passivos podem deduzir à colecta, como crédito fiscal ao investimento, 5% do valor do investimento em activos imobilizados corpóreos, em estado novo, que sejam afectos à exploração da empresa. Excepciona-se desse regime a “construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris”.

Em resumo, não é aceite para efeitos de aplicação do benefício fiscal em causa o investimento realizado em quaisquer edifícios - construção, aquisição, reparação, ampliação -, excepto se os mesmos constituírem “instalações fabris”.

No caso concreto, verifica-se que o investimento realizado pela Requerente no ano em apreciação, refere-se, como ficou provado nestes autos, a obras de

“remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares” realizadas nas instalações da mesma sitas no ..., em

Entende, pois, a Requerente que os edifícios objecto de remodelação constituem instalações fabris e que estão, nesse sentido, abrangidos pelo crédito fiscal ao investimento previsto no Decreto-Lei n.º 121/1995 de 31 de Maio, argumentando, para o efeito que: i) o complexo das instalações fabris não se situa junto aos serviços administrativos; ii) o Decreto-Regulamentar n.º 2/90 não distingue, para efeito de amortizações e reintegrações, “edifícios industriais” de “edificações integradas no conjunto fabril”; iii) as obras realizadas visam promover a melhoria das condições de produção; e iv) o conceito de “instalações fabris” deve ser materializado “como grupo homogéneo que abrange os edifícios industriais e os edifícios integrados em conjuntos industriais”. Por seu turno, a Fazenda Pública rejeita todos os argumentos apresentados. Vejamos a quem assiste razão:

Em relação à localização dos investimentos – que se deu como provado e assente entre as partes que não se situam junto dos serviços administrativos da Requerente, os quais se localizam em Lisboa – afigura-se não ser este o critério relevante para efeitos de reconhecimento do benefício fiscal previsto no art.º 2.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii) do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio. Isto porque, como bem sublinha a Requerida, não se pode afirmar que todos os imóveis devam ser considerados relevantes para efeitos do investimento apenas porque se encontram junto às “instalações fabris” – serão relevantes para esse efeito se, eles próprios, integrarem o conceito, *i.e.*, forem instalações fabris.

Uma vez mais, a determinação do conceito de “instalações fabris” constante do Decreto-Lei n.º 191/95, de 31 de Maio, se mostra inelutável. Entende a Requerente que esse conceito será coincidente (ou pelo menos não

contradidente) com o conceito de “*edifícios industriais ou edificações integradas em conjuntos industriais*” previsto no Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro. Porém, julga-se não assistir razão à Requerente nesta interpretação, na medida em que nada faz supor que no segundo diploma, aqui em apreço, o legislador tenha querido fazer coincidir os dois conceitos até porque, se assim o quisesse, teria remetido no Decreto-Lei n.º 191/95, de 31 de Maio, para o Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro. Para além do mais, seria contraditório que na exclusão efectuada no art.º 2.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii) do Decreto-Lei n.º 191/95, de 31 de Maio se excluíssem todas as edificações que não fossem destinadas à actividade industrial, excepto aquelas integradas em complexos industriais, ainda que não se destinassem em exclusivo à actividade fabril.

Ou seja, não se discute que as obras realizadas pela Requerente na “remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares” não contribuam, indirecta ou reflexa ou longinquamente, para a melhoria do factor produtivo. Porém, parece constituir um facto indesmentível que tais obras não foram efectuadas em edifícios que não servem outra função que não seja a da actividade fabril (porque podem servir para outros fins). Acresce que o conceito funcional de “instalação fabril” não é extensível e já foi, ele próprio, objecto de interpretação pela jurisprudência, em que se definiu os conceitos de “instalações fabris” como sendo todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo.

No Acórdão do STA de 30.06.1993, Processo n.º 016050, foi decidido que “*Não constitui crédito fiscal por investimento (CIF), - a que se refere a aliena a) do n.º 1 do art.º 2.º do DL 197-C/86, a construção de um pavilhão destinado a armazém, serviços sociais e escritórios, por não se tratar de “instalações fabris”, no sentido de instalações ligadas imediatamente ao processo produtivo propriamente dito”.*

Ou seja, a jurisprudência, analisando o tema, não teve dúvidas em ligar o conceito das instalações fabris ao processo produtivo (conceito funcional), afastando o critério da edificação se integrar num no complexo fabril ou industrial. Ficam, assim, afastados do benefício em referência as edificações situadas perto de instalações fabris e integradas no seu conjunto/complexo que não se destinem à actividade produtiva de forma directa e imediata.

E julgamos que é este o conceito presente no art.º 2.º. n.º 1, alínea a), subalínea ii) do Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio, pelo que a “remodelação na sala de conferências do refeitório e espaços complementares”, não pode ser considerado um investimento relevante para efeitos de aplicação do benefício fiscal em análise.

4.3. DECISÃO

Decide-se, pois, negar provimento à pretensão da Requerente nesta parte, por não procederem os argumentos invocados pela Requerente.

5. DA ANULAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS

5.1. ENQUADRAMENTO

Em conjunto com o pedido de anulação da liquidação de imposto, a Requerente formulou o concomitante pedido de anulação da liquidação de juros compensatórios, por dependência do primeiro pedido. Para além do mais, a Requerente invocou a ilegalidade autónoma da liquidação de juros compensatórios em apreço, alegando que os pressupostos que presidiram ao seu cálculo – de facto e de direito – são erróneos.

Por seu turno, a Requerida vem pugnar pela manutenção do acto de liquidação de juros compensatórios, o qual, em seu entender, não se mostra viciado.

5.2. APRECIACÃO

Para fundamentar a sua alegação, a Requerente alegou, em suma que, uma vez que no âmbito de procedimento de inspecção, houve duas acções sucessivas, com emanção de dois Relatórios de Inspeção – um notificado à Requerente e, outro, ao Grupo de que a mesma é a sociedade dominante – o cálculo dos juros compensatórios apenas deveria ter computado o período até à notificação do primeiro desses Relatórios e não, como sucedeu, o período até à notificação do segundo desses Relatórios.

Ou seja, em concreto, de acordo com a matéria dada como provada, o Relatório de Inspeção concluído a 8 de Novembro de 2001, referente ao IRC, apurado numa base individual, relativo aos exercícios de 1998 e 1999, foi notificado à Requerente, em 5 de Dezembro de 2001, por intermédio do Ofício n.º ... da DSPIT, determinando as correcções a efectuar ao lucro tributável e à colecta, correcções essas que foram replicadas *ipsis verbis* no Relatório da Inspeção notificado ao Grupo fiscal, do qual a Requerente é sociedade dominante, em 28 de Agosto de 2002, por intermédio do Ofício n.º ... da DSPIT. Com relevância para a decisão, note-se que é dado como assente que o segundo procedimento de inspeção foi concluído no dia 22 de Agosto de 2002, conforme data de conclusão aposta no respectivo Relatório e junto aos autos.

A Requerida, por seu turno, defende que só a segunda notificação – ainda que idêntica à primeira no que respeita aos fundamentos das correcções – confirmou e permitiu consolidar a decisão de tributar de acordo com as mesmas – e só aí a Requerente concluiu quanto ao término do procedimento de inspeção -,

pelo que é essa a data relevante a considerar no cálculo dos juros. Acrescenta que a Requerente sustenta toda a sua petição no Relatório notificado ao Grupo, sendo este, portanto, o documento relevante.

Verifica-se, assim, que o *thema decidendi* se prende com determinar se, no caso em apreço, o procedimento de inspecção terminou com a notificação do primeiro Relatório (individual), ocorrida em 5 de Dezembro de 2001 ou com a notificação do segundo Relatório, ocorrida em 28 de Agosto de 2002.

Isto porque, como determina o artigo 35.º da Lei Geral Tributária, os juros compensatórios a liquidar contam-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração até ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação (*cf.* n.º 1 do referido artigo). Acrescenta o n.º 7 do citado artigo que, em caso de detecção do erro em sede de inspecção, o prazo máximo de contagem dos juros é de 90 dias após a notificação do inerente auto de notícia.

Analisando o caso concreto, verifica-se que as correcções efectuadas ao Grupo fiscal são coincidentes com as conclusões formuladas no relatório de inspecção à declaração individual de IRC da sociedade dominante, não tendo sido acrescentados novos factos ou argumentos que justifiquem divergências de cálculo dos juros. Ou seja, a falta detectada em sede de inspecção foi a comunicada com o primeiro Relatório, não tendo a mesma sido aditada, alterada ou anulada por algum acontecimento ou circunstância apurado entre a comunicação das correcções pertinentes e relevantes teve lugar no dia 5 de Dezembro de 2001 e a nova notificação, ao Grupo fiscal, em 28 de Agosto de 2002.

Ora, como se viu acima, o artigo 35.º da Lei Geral Tributária consigna

como factos alternativos relevantes para determinar o início da contagem dos juros um de três: i) desde o momento em que a falta é suprida; ii) desde o momento em que a falta é corrigida; ou iii) desde o momento em que a falta é detectada.

Como é bom de se ver, em caso de inspecção, apenas fará sentido mencionar o terceiro dos referidos factos pois, se se verificar qualquer um dos anteriores (suprimento ou correcção) nada haverá a considerar em sede de inspecção quanto à falta concreta.

Aliás, veja-se, a esse propósito, António Lima Guerreiro, *in Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001, pp. 173, que entende que “(...) dos número 3, 4 e 5 do presente preceito resulta que cessa o direito a juros compensatórios quando a administração tributária, por ter detectado a falta, dispuser já dos elementos necessários à liquidação do imposto, o que é obviamente o resultado da natureza indemnizatória dos juros em causa e da consequente dependência do respectivo direito da culpa do contribuinte, que termina a partir do momento em que a administração fiscal esteja em condições funcionais para proceder à tributação”. – nosso sublinhado.

Assim, tomando como aplicável o critério da detecção da falta, temos como assente que a falta foi detectada em sede da primeira inspecção, cujo Relatório foi notificado à Requerente em 5 de Dezembro de 2001. Mas será tal notificação relevante para dar início ao cômputo dos juros? Entende a Requerente que sim, entendendo a Requerida que não.

Ora, o artigo 35.º da Lei Geral Tributária encerra uma regra, no seu número 7, cuja *ratio* não se vislumbra ser outra que não seja a de não prejudicar os contribuintes pelos atrasos na liquidação dos tributos (após constituído o direito

de o fazer), e que se mostre ser da responsabilidade da Administração. Ou seja, quis o legislador que, detectada a falta, o prazo ao dispor da Administração Tributária para finalizar o procedimento e liquidar o tributo fosse razoavelmente limitado, concedendo-lhe o prazo de 90 dias, para o efeito.

É, pois, indiscutível que na sequência da conclusão do Relatório de inspecção acima referido, deve considerar-se verificada a detecção das alegadas faltas aí descritas. Logo, a única razão pela qual não cessa imediatamente a partir desse facto o prazo de contagem de juros prende-se com a aplicação do artigo 35.º, n.º 7, da LGT, segundo o qual os juros podem correr até ao máximo de noventa dias após a conclusão da acção de fiscalização. Portanto, se a liquidação dos juros compensatórios for notificada ao sujeito passivo após esse prazo, não poderão ser computados juros adicionais.

No caso em análise, verifica-se que a Administração Tributária não logrou finalizar o procedimento de inspecção (ao Grupo fiscal) naquele prazo de 90 dias, pretendendo, por isso, considerar como relevante apenas o segundo Relatório. Mas não se pode concordar com tal entendimento, na medida em que é facto indesmentível que a falta foi detectada na inspecção individualmente efectuada à Requerente após a qual a Administração dispunha de bem 90 dias para terminar o procedimento (mesmo quanto ao Grupo fiscal) e liquidar os impostos devidos. Se o não fez, não pode querer assacar a responsabilidade por tal inércia (ou eventuais atrasos) ao destinatário do acto que nenhum controlo tinha, a partir dessa fase, sobre o momento em que iria ser promovida e notificada a liquidação.

E só assim se compreende que se fale em “detecção” da falta, no artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e não noutro critério adicional. Acresce que não pode pretender-se conferir plena validade aos factos comunicados através do Relatório notificado à Requerente, espelhados *ipsis verbis* no Relatório do Grupo, sem dele fazer o mesmo juízo quando se trata de garantir a posição do

contribuinte. Se assim não se entender, estaremos perante um manifesto (e ilegal) alargamento do prazo de inspecção tributária (pois a inspecção do Grupo mais não seria do que uma “extensão” da primeira que nenhum efeito produziu), fora dos casos previstos na lei e ao arrepio dos princípios do procedimento de inspecção convocados.

Assim, aceita-se a posição da Requerente, que não se conforma com a solução adoptada pela Administração Tributária, porquanto as correcções já tinham sido detectadas e inscritas em relatório de inspecção individual (e comunicadas à Requerente) em momento anterior, no quadro de uma acção inspectiva prévia. Uma vez que a inspecção subsequente se limitou a reproduzir o que já havia sido concluído, deve considerar-se que o prazo de noventa dias contados da conclusão da acção de fiscalização correu a partir de 8 de Novembro de 2001 (data de conclusão do relatório em causa), contando os juros compensatórios por 981 dias, ou seja, até 6 de Fevereiro 2002 (90 dias após a referida data relevante).

E mesmo considerando o argumento invocado pela Requerida, de que a Requerente se baseou, na sua petição, no que se diz no Relatório de inspecção notificado ao Grupo fiscal (e não ao Relatório individual), sempre se diga que o mesmo não é procedente já que não pretende a Requerente, nem o Tribunal, retirar todos os efeitos jurídicos decorrentes daquele Relatório. O que se pretende é aplicar uma norma específica, relativa à contagem dos juros, que tem uma previsão expressa quanto a um determinado efeito, que não pode ser ignorado pelo intérprete. No mais, todos os efeitos do segundo Relatório, nomeadamente quanto ao facto de consubstanciar a fundamentação do acto de liquidação adicional de IRC, se produzem normalmente. Uma vez mais, porém, esta circunstância não invalida que a falta tenha sido detectada no primeiro momento.

5.3. DECISÃO

Em face do antedito, dá-se provimento ao pedido da Requerente nesta parte, anulando parcialmente o cálculo dos juros compensatórios liquidados, nos termos peticionados.

6. O PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

6.1. ENQUADRAMENTO

Vem a Requerente pedir ao Tribunal que, em face da anulação dos actos tributários que peticionou, as quantias que pagou lhe sejam reembolsadas com o acréscimo de juros indemnizatórios, calculados desde a data de pagamento (4 de Novembro de 2002) até integral reembolso.

Por seu turno, a Requerida rejeita tal pedido, indicando que não sendo procedente qualquer pedido de anulação, nem sequer se coloca a questão, nada mais acrescentando.

6.2. APRECIÇÃO

O artigo 43.º da Lei Geral Tributária prevê que são devidos aos sujeitos passivos juros indemnizatórios quando se determine, em Reclamação ou Impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços, do qual resulte um pagamento da dívida tributária superior ao devido.

Sem necessidade de grandes considerações adicionais, por não ter sido alvo de debate nesta acção, sempre se cumpre referir que o citado normativo ao reconhecer, aos cidadãos, o direito a receber juros indemnizatórios, como forma de compensar o dano do desapossamento de determinada quantia, quando se verifique que o mesmo resultou da prática de um erro por parte da Administração Tributária. E tal direito tem sido apreciado pela doutrina e pelos tribunais superiores como preexistindo, não sendo dependente de um pedido judicial

expresso, antes operando *ope legis* e devendo, portanto, ser atribuídos oficiosamente.

Acresce que em orientação administrativa genérica recente (Ofício-Circulado n.º 60 052, de 03.10.2006, do SDG da Justiça Tributária) a própria Administração Tributária veio reconhecer que a constituição do direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, é devida nos seguintes casos: “1.3. *Em todas as situações referidas em 1.1. (Juros motivados por erro imputável aos serviços) e 1.2. (Juros motivados por atraso imputável aos serviços), o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios não depende de solicitação do contribuinte, devendo ser satisfeito oficiosamente pelos Serviços, desde que verificado os respectivos pressupostos legais*”.

Cumpra, assim, verificar se, no caso acima decidido a favor da Requerente - que determinou a anulação parcial da liquidação de juros compensatórios -, estamos perante um “erro dos serviços” pois só este, como se viu, é susceptível de gerar a responsabilidade pelo pagamento daqueles juros. Nos outros casos, em qualquer circunstância, o pedido não será procedente, porquanto não ocorreu nenhuma anulação que resulte num direito ao reembolso da Requerente.

Ora, como se dispôs supra, a liquidação de juros compensatórios notificada ao Requerente e por este paga, baseou-se em pressupostos de cálculo – nomeadamente quanto ao número de dias considerados (ver ponto 4. *supra*). Como se decidiu, tal interpretação das normas aplicáveis falece nos seus princípios, estando, portanto, a liquidação de juros erroneamente calculada. Nessa medida, dúvidas não existem de que estamos perante um erro dos serviços, de direito, por violação do disposto no artigo 35.º, n.º7 da LGT, com repercussão nos pressupostos considerados para o cálculo de juros compensatórios, pelo que o sujeito passivo deve ser indemnizado pela privação da quantia paga em excesso.

O pagamento de juros indemnizatórios deverá ser garantido no prazo e nas condições fixadas no artigo 61.º do CPPT, ou seja, calculados até efectivo reembolso da quantia sobre a qual incidem.

6.3. DECISÃO

Nestes termos expostos, decide-se condenar a Requerida a proceder ao reembolso da quantia referente à anulação parcial da liquidação de juros compensatórios, acrescida de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, desde 4 de Novembro de 2002, até ao efectivo pagamento.

V. DISPOSITIVO

Em face do exposto, acorda o colectivo de Árbitros em dar provimento parcial ao pedido de pronúncia arbitral, nos termos acima expostos, anulando parcialmente a liquidação de juros compensatórios e condenando a Requerida a proceder à devolução da parte indevidamente paga pela Requerente, acrescida de juros indemnizatórios até integral e efectivo pagamento.

* * *

Valor da causa fixado em € 327.322,92 (artigos 2.º a 4.º do RCPAT e 97.º, n.º 1, alínea a) do CPPT).

Custas, no montante de € 5.814,00, a cargo da Requerente e da Requerida, na proporção do respectivo decaimento, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária e do artigo 4.º, n.º 3 do RCPAT.

* * *



Notifique.

Lisboa, 6 de Junho de 2012.

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e revisto pelo Colectivo de Árbitros.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

* * *

Os Árbitros,

Benjamim Silva Rodrigues

António Martins

Serena Cabrita Neto