

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 789/2019-T

Tema: IRC – Gastos; RFAI.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Jorge Carita e Prof.º Doutor Jónatas Machado (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 17-02-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, com número único de pessoa colectiva e de registo ..., com sede em Avenida ..., ...-... .. (doravante, apenas “A...” ou “Requerente”), veio, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação parcial da liquidação de IRC relativa ao exercício de 2016, com o n.º 2019..., bom como as respectivas liquidações de juros compensatórios, com os n.ºs 2019... e 2019... .

A Requerente pede ainda o reembolso da quantia de € 105.331,41, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 25-11-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 16-01-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 17-02-2020.

A AT apresentou resposta, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 07-09-2020, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

Apenas a Requerente apresentou alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

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

-
- A) Foi efectuada uma inspecção tributária à Requerente ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2018...;
- B) A Requerente foi notificada do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- C) A Requerente pronunciou-se sobre o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária, nos termos que constam do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- D) Posteriormente, foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que constado documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

III.1.2. Gastos Não Aceites no Período de 2016 - A Depreciar

A... contabilizou os documentos identificados, discriminados e quantificados no ANEXO B.

Em consequência reconheceu € 17.778,14 como gastos do período de 2016.

Os gastos em causa respeitam à aquisição/construção de Ativos Fixos Tangíveis da A... .

O § 6.º da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 define que ativos fixos tangíveis são itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Por outro lado o § 7.º da NCRF 7 determina que o custo de um item de ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade; e o custo do item puder ser mensurado fiavelmente.

Mais, o § 17, al. b) da NCRF 7 estabelece que o custo de um item do ativo fixo tangível compreende quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida.

Ora, os gastos em causa estão mensurados fiavelmente, sendo que não se esgotam num único período, pois os itens identificados no ANEXO B serão utilizados pela A... durante vários períodos, permitindo a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC também nesses períodos (atual e futuros).

E sendo ativos que tem utilização plurianual, têm que ser depreciados. Assim, dispõe o Artº 29.º do CIRC:

"São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento. considerando-se como tais:

a) Os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis;

2 - Para efeitos do disposto no número anterior consideram-se sujeitos a deprecimento os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

5 - São igualmente depreciáveis, nos termos dos números anteriores, os componentes, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo sujeitos a deprecimento nos termos do n.º 1".

Nos termos do Art.º 31.º, n.º 1, al. a) do CIRC, "Ato método da tinha rela, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respetivo regime aos seguintes valores: Custo de aquisição ou de produção;"

Estipula o Art.º 33.º do CIRC:

"Nos casos em que o custo unitário de aquisição ou produção de elementos do ativo sujeitos a deprecimento não ultrapasse 71000 é aceite a sua dedução integral no período de tributação em que seja reconhecido, exceto quando tais elementos façam parte integrante de um conjunto que deva ser depreciado ou amortizado como um todo".

Nos termos do Art.º 34.º, n.º 1, al. c) do CIRC, "7- Não são aceites como gastos: As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;"

Tendo presente que A... reconheceu os gastos integralmente, em 2016 apenas serão aceites as depreciações aceites fiscalmente nesse período (coluna 10 do ANEXO B). Face os argumentos expostos e conforme se demonstra no ANEXO B. os restantes gastos, identificados na coluna 11, devem ser desconsiderados fiscalmente no período de 2016.

Nota: O documento interno P5/40, do diário 7, de 2016-05-02, respeita à contabilização da F.ª FA16001942, datada de 2016-04-30, a qual foi emitida pelo fornecedor B..., SL - NIF ES-B..., com sede em Espanha. O valor de € 9.500,00 respeita ao "ALQUILER TELESCÓPICA 23 SEGUN CONTRATO ADJUNTO", ou seja, aluguer da telescópica 23, por 5 unidades (dias?).

Por n/ e-mail de 2019-03-27 20:10, A... foi solicitada a remeter: "(i) cópia do contrato outorgado entre as partes (H) se o contrato não definira que se destina o equipamento, queiram explicitara que se destinou o mesmo". Em resposta por e-mail de 2019-04-08 15:59 A... apenas remeteu cópia da F.ª FA16001942, com o seguinte inscrição manuscrita: "ALUGUER DE UMA MÁQUINA ELEVATÓRIA PARA EXECUÇÃO DE TRABALHOS EM ALTURA".

Não tendo A... remetido cópia do contrato mencionado na fatura, assim como não esclareceu cabalmente a que destinou o serviço, por n/ e-mail de 2019/05/08 19:17 foi solicitada a: "(i) não remeteram cópia do contrato outorgado entre as partes, o que aguardamos (ii) queiram descrê ver detalhada mente os trabalhos realizados, o loca! da fábrica (assinalar em planta) e o período temporal em que foram realizados".

Por e-mail de 2019-05-08 19:17 A... retorquiui: "Contrato em anexo, trata-se do aluguer de uma máquina elevatória, para realização de trabalhos em altura".

Constatando-se, mais uma vez, que A... não remeteu cópia do contrato mencionado na fatura, assim como não esclareceu cabalmente a que destinou o serviço, por n/ e-mail de 2019-05-09 10:06, foi solicitada a enviar "cópia do contrato outorgado entre as partes".

Por e-mail de 2019-05-10 08:33, A... retorquiu: "não foi celebrado qualquer contrato. Fazendo se referência à proposta de serviço, que está a seguirá fatura já enviada".

Aqui chegados cumpre-nos evidenciar que:

- até à presente data não foi exibido qualquer contrato, assim como também não foi disponibilizada qualquer proposta conexa com a F." FA16001942, datada de 2016-04-30, contrariando o afirmado pela A... no e-mail de 2019-05-10 08:33;

- a F.ª FA16001942, datada de 2016-04-30, menciona "CONTRATO ADJUNTO", pelo que o mesmo terá existido, sendo sujeito a outorga entre o locador e locatário (B..., SL e A...);

- nos períodos de 2016/04 e 2016/05 A... tem em curso investimentos em Ativos Fixos Tangíveis, cujos serviços prestados necessitam da contratação a terceiros de meios de elevação para a concretização desses serviços (ou seja, o prestador dos trabalhos sobre os Ativos Fixos Tangíveis não fornece os meios de elevação, tendo a A... de contratá-los a outra entidade), de que exemplifica, por exemplo, o documento interno PS/654, do diário 7, cuja Proposta n.º7350/16, de C..., LDA – NIPC..., refere "Serão de V/conta:... Fornecimento de meios de elevação dos materiais e ferramentas".;

- nenhuma atividade exercida pela A... respeita a serviços de construção civil, sendo que esta nunca esclareceu cabalmente a que destinou o aluguer da telescópica 23 [Não descreveu detalhadamente os trabalhos realizados, o local da fábrica (não assinalou em planta) nem identificou o período temporal em que o aluguer foi materializado], limitando-se genericamente a referir"... para realização de trabalhos em altura."

Cumprindo á A... a demonstração da conexão dos gastos e perdas incorridos para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do Art.º 23.º, n.º 1 do CIRC, o que esta não logrou demonstrar, pois apenas alegou genericamente que se tratam de trabalhos em altura, trabalhos estes que não respeitam a nenhuma das atividades prosseguidas pela A..., a que acresce o facto de que no período de 2016 existem trabalhos sobre Ativos Fixos Tangíveis em curso, que carecem da contratação

destes trabalhos, deve o correspondente gasto ser capitalizado e depreciado assim que o respetivo item passar a ser utilizado.

Face ao acima exposto, deve ser acrescido ao valor declarado no Campo 752 da M22-IRC: € 17.081,69.

III.1.3. Encargos Com o Aluguer Sem Condutor de Viaturas Ligeiras de Passageiros

Dispõe o Artº 34.º, n.º 1, al. e) do CIRC: "Não são aceites como gastos:

e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo."

A Portaria 467/2010, na redação dada pela Lei 82-D/2014, define que:

"1 - Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data, o montante a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC é fixado em €40 000.

2 - Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

b) € 30 000 relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea a).

3 - Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem entre 1 de janeiro de 2012 e 31 de dezembro de 2014, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

b) € 25 000 relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea anterior.

4 - Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de janeiro de 2015 ou após essa data, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

d) € 25 000 relativamente às restantes viaturas não abrangidas nas alíneas anteriores".

O Art.º 23.º-A, n.º 1, al. i) do CIRC estatuiu que "Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos;".

No período de 2016 A... reconheceu na Conta SNC 62611/32 - ALUGUER VIATURAS - FOH (Fornecimentos e Serviços Externos - Rendas e Alugueres), entre outros, os gastos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros, conforme se indica no quadro seguinte:

Quadro 7 - Encargos Com o Aluguer Sem Condutor de Viaturas Ligeiras de Passageiros								
Data de Início do Contrato »		2011-06-14	2011-11-08	2013-09-10	2015-01-01	2015-12-24	2016-08-28	-
Data Limite de Aceitação do Gasto (A) »		2015-06-13	2015-11-07	2017-09-09	2018-12-31	2019-12-23	2020-08-27	-
Conta SNC ▼	Conta - Designação ▼	... (15 dias) (Marrocos)	Totais
62611/32	ALUGUER VIATURAS - FOH	376,39	5.343,23	7.651,15	7.200,00	7.415,63	3.086,60	31.073,00
Limite Definido: Portaria n.º 467/2010 »		30.000,00	30.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	-
N.º de Dias em 2016 »		15	366	366	366	366	126	-
N.º de Dias Aceites Fiscalmente em 2016 »		0	0	366	366	366	126	-
Limite Aceite Fiscalmente em 2016 »		0,00	0,00	6.250,00	6.250,00	6.250,00	2.151,64	-
Encargos Não Aceites em 2016 »		376,39	5.343,23	1.401,15	950,00	1.165,63	934,96	10.171,36
(A) Tendo presente que em períodos anteriores foram integralmente aceites gastos, atendendo a um período de vida útil de 4 anos [admitindo sempre uma taxa máxima de depreciação: 25%]								

Atento o facto de que os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros suportados pela A..., relativamente às viaturas identificados no quadro anterior são superiores aos limites definidos na Portaria 467/2010 e nos termos do Artº 23.º-A, n.º 1, al. i) do CIRC, conjugado com o Art.º 34.º, n.º 1, alíneas c) e e) do CIRC, conclui-se que o valor de € 10.171,36 deve ser acrescido no Campo 732 da M22-IRC.

III.1 4. Resumo das Correções Técnicas à Matéria Coletável de IRC - 2016

QUADRO A - Resumo das Correções Técnicas à Matéria Coletável de IRC - 2016					
1	2	3	4	5	6 = 4 + 5
Item Relatório	Descrição	Campo M22-IRC	Valores Declarados M22-IRC ...	Correções Técnicas	Valores Corrigidos M22-IRC
-	Resultado líquido do período	701	4.485.169,13		4.485.169,13
-	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor	713	210.901,03		210.901,03
-	IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros	724	1.237.615,81		1.237.615,81
-	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações	728	858,98		858,98
-	Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais	718	273.900,59		273.900,59
-	Perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações não aceites como gastos	719	1.237.875,38		1.237.875,38
-		752	17.460,11		17.460,11
-	Reversão de perdas por imparidade tributadas	762	-284.110,49		-284.110,49
-	Impostos diferidos	766	-48.165,86		-48.165,86
-	Benefícios fiscais	774	-121.979,43		-121.979,43
III.1.1.	Subsídio Transporte - Conta SNC 6373/01	730		10.027,20	10.027,20
III.1.2.	Gastos Não Aceites no Período de 2016 - A Depreciar	752		17.081,69	17.081,69
III.1.3.	Encargos Com o Aluguer Sem Condutor de Viaturas Ligeiras de Passageiros	732		10.171,36	10.171,36
Lucro tributável declarado 2016 »			7.009.525,25	-	-
Correções propostas 2016 »			-	37.280,25	-
Lucro tributável corrigido 2016 »			-	-	7.046.805,50

Atendendo às alterações ao lucro tributável declarado pela A..., resultantes das correções ora propostas ao período de 2016, conseqüentemente será ajustada a Derrama Municipal (regulamentada pela Lei 73/2013) e a Derrama Estadual (nos termos do Art.º 87.º-A do CIRC).

Assim:

Derrama Municipal: € 372,80 = € 37.280,25 X 1%;

Derrama Estadual: € 1.118,41 = € 37.280,25 X 3%.

III.1.5. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento - Dotação do Período de 2016

No período de 2015 A... declarou no Campo 714 - Dotação do período - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), do Anexo D da M22-IRC, o valor de € 506.888,67, o qual foi integralmente deduzido à Coleta do período (Campo 355. Quadro 10 da M22-IRC).

Este montante corresponde a um benefício fiscal, que opera por dedução à coleta, sendo que respeita ao RFAI, previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei 162/2014 e regulamentado pela Portaria 297/2015.

Estabelece o Art.º 22.º do CFI:

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetas à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tribulação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de aí/Vos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos." (negritos nossos).

O Art.º 25.º do CFI regulamenta: "1 - A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.", é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

2 - Do processo de documentação fiscal relativo ao exercido da dedução deve ainda constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22º.

3 - Nos termos da legislação europeia, é notificada à Comissão Europeia a concessão de benefícios fiscais que preencham as condições definidas nessa legislação, designadamente aqueles em que o montante ajustado dos auxílios, calculado de acordo com o mecanismo definido no parágrafo 20 do artigo 2.º do RGIC, ultrapasse o limiar de notificação previsto no ponto 20 alínea n) das OAR.

4 - Os procedimentos de controlo da verificação das condições para a aplicação do regime de benefícios fiscais previsto no presente capítulo são definidos por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia".

Refere ainda o Art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015:

"Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando -se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente" (negrito nosso).

Do exposto resulta claro que o RFAI não se aplica a investimentos de substituição, mas sim a investimentos em ativos em estado novo enquadrados em investimentos iniciais conducentes à criação de um novo estabelecimento, ao aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, à diversificação da produção de um

estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou a uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Relativamente à dotação do período de 2016 (RFAI) A... considerou ter realizado Aplicações Relevantes em 21 projetos de investimento [Capital Appropriation Request (CAR)] conforme se detalha no Anexo RFAI1, tendo apurado um Benefício Fiscal de IRC (imposto) no valor total de € 506.888,67.

Cada um dos projetos (CAR) identificados no Anexo RFAI1 está sujeito a diversos níveis de aprovação (local, central, conselho de administração do grupo) aprovação concretizada em formulário próprio.

Os projetos (CAR) são independentes, tendo datas de início e de conclusão inerentes a cada projeto.

Analisada a documentação de suporte disponibilizada constata-se que algumas das Aplicações Relevantes respeitam a (genericamente):

- investimentos concluídos em 2015;*
- alterações de ativos fixos tangíveis;*
- aquisição e instalação de compressor a ar para substituição do compressor existente;*
- manutenção de equipamentos e máquinas, com substituição de peças;*
- reparações de ativos fixos tangíveis;*
- substituição de ativos fixos tangíveis;*
- remoção de coberturas em fibrocimento (amianto) e substituição de coberturas;*
- substituição de tetos falsos;*
- substituição de pavimentos.*

No Anexo RFAI2, coluna 10 - Observações, detalham-se os Investimentos realizados.

No Anexo RFAI2, coluna 11 - Restrições, discriminam-se os motivos conducentes à desconsideração do investimento realizado (considerado não relevante para efeitos de RFAI).

Porque os investimentos identificados no RFAI2 não respeitam a ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo, nos termos do Art.º 22,º, n.º 2, al. a) do CFI, e/ou não constituem um investimento inicial, do qual resulta o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou a uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente, nos termos do Art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015, os mesmos não constituem Aplicações Relevantes para efeitos do RFAI. Assim, a Dotação do Período do RFAI em 2016 deve ser corrigida no montante de € 118.497,65, passando a constar no Campo 714, do Anexo D da M22-IRC o valor de € 388.401,02, bem como o valor deduzido no Campo 355, Quadro 10 da M22-IRC será reduzido para € 388.401,02 (€ 506.888,67 - € 118.487,65).

(...)

IX. Direito de audição – Fundamentação

(...)

IX.3. Análise dos Elementos Apresentados em Direito de Audição

A... discorda das correções a seguir identificadas. Por cada Ponto das correções propostas transcreve-se o argumentado pela A... em direito de audição, seguindo-se a análise e posição da Inspeção Tributária e Aduaneira.

Assim, por Pontos do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária:

IX3.1. Ponto n.º 1.2. - Gastos Não Aceites no Período de 2016 - A Depreciar

114.º -Já quanto ao ponto 1.2- Gastos não aceites no Período de 2016, no valor de € 17.778,14, a que os Serviços atribuíram sistematicamente a suposta natureza de "aquisição / construção de ativos fixos tangíveis", considerando que parte das correções não tem fundamento. Vejamos:

5.º-As correções propostas abrangem bens que respeitam a substituições, cuja cadência de substituição ocorre em média uma vez por ano, em relação aos quais não foram registados quaisquer abates no exercido. Encontram-se nesta situação os bens a seguir discriminados:

7-P12/38	Fact 20163360	Karcher	Lavadora de Alta Pressão	€ 1.655,74
7-P12/42	Fact 02016751	Eletrobomba		€ 2.992,40
		TOTAL		€ 4.648,14

6.º - Com efeito, os gastos em causa não dizem respeito à aquisição/construção de activos fixos tangíveis, pois estão relacionados com despesas de manutenção e reparação, incluindo bens de substituição, cuja vida útil, devido ao seu uso frequente e intensivo, é inferior a um ano, não sendo por isso susceptíveis de gerar benefícios económicos futuros.

7.º - Tudo conforme o normativo contabilístico aplicável e políticas contabilísticas da empresa, enquadradas no normativo contabilístico, relativa a activos fixos tangíveis, descritas no anexo às contas.

B."-A este respeito refere o Normativo contabilístico NCRF 7, §7 em especial: "7. O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade;" S.º- E mais adiante, sob a epígrafe "Custos subsequentes (§13 a 15)":

"13. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados como incorridos. Os custos da assistência diária são primordialmente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para "reparações e manutenção" de um item do activo fixo tangível."

"14. Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refractários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida da estrutura. Itens do activo fixo tangível

também podem ser adquiridos para efectuar uma substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efectuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 66 a 71)."

10º-A este respeito deve ainda atender-se, nomeadamente, ao referido na Política contabilística descrita no anexo - Nota 3,10 (destacado da Exponente):

"As despesas de manutenção e reparação (dispêndios subsequentes) que não são suscetíveis de gerar benefícios económicos futuros são registadas como gastos no período em que são incorridas."

"3.10 - Ativos fixos tangíveis

Os ativos fixos tangíveis são inicialmente registados ao custo de aquisição ou produção, o qual inclui o custo de compra, quaisquer custos diretamente atribuíveis às atividades necessárias para colocares ativos na localização e condição necessárias para operarem da forma pretendida e, quando aplicável, a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção dos ativos e de restauração dos respetivos locais de localização que a Empresa espera incorrer.

Os ativos fixos tangíveis são registados ao custo de aquisição ou produção, deduzido de amortizações acumuladas e eventuais perdas por imparidade acumuladas.

As vidas úteis dos ativos e método de amortização dos vários bens são revistos anualmente. Alterações às vidas úteis são tratadas como alterações de estimativas contabilísticas e são aplicadas prospetiva mente.

As despesas de manutenção e reparação (dispêndios subsequentes) que não são suscetíveis de gerar benefícios económicos futuros são registadas como gastos no período em que são incorridas.

O ganho (ou a perda) resultante da alienação ou abate de um ativo fixo tangível é determinado como a diferença entre o montante recebido na transação e a quantia escriturada do ativo e é reconhecido em resultados no período em que ocorre a alienação."

11.º - Neste mesmo sentido, veja-se, nomeadamente, João Rodrigues (Sistema de Normalização Contabilística - SNC Explicado, Porto Editora, 6.ª edição, 2017, pág. 482.), que sobre este tema refere o seguinte:

"Os aspetos a considerar na decisão de capitalizar ou levar diretamente a resultados do período um determinado dispêndio estão intimamente relacionados com a definição de Ativo constante da estrutura conceptual (...) Segundo a NCRF 7, um elemento do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como um ativo quando:

- a) for provável que benefícios económicos futuros associados ao ativo fluirão para a entidade; e*

- b) o custo do item puder ser mensurado com fiabilidade."*

12º - Acrescenta ainda o referido Autor, em particular no que respeita ao tratamento fiscal de operações de reparação e manutenção, as seguintes observações (destacado da Exponente):

"Aspeto fundamental na tomada de decisão será, pois, o facto de o ativo proporcionar benefícios económicos futuros para a entidade. (...) Segundo a NCRF 7, os dispêndios em reparações ou na manutenção de ativos fixos tangíveis são feitos para restaurar ou manter os benefícios económicos futuros que uma entidade pode esperar do nível de desempenho do bem. Como tal, são geralmente reconhecidos como gasto quando incorridos. Por exemplo, o custo de fazer assistência ou revisão de um ativo fixo tangível é geralmente um gasto desde que restaurem, mas não aumentem, o nível de desempenho originalmente avaliado" (ob. c/f. p. 482).

13º- Ora, nada do que antecede foi tido em conta no projecto de correcções sob audição, que ademais desconsiderou totalmente o contexto de realização das despesas em causa, desinteressando-se das circunstâncias de facto em que foram realizadas, bem como o seu enquadramento nos concretos projectos de investimento da Exponente, os quais são determinantes para o enquadramento das operações e

seu correcto tratamento fiscal, levado a cabo pela Exponente no estrito cumprimento dos citados normativos, pelo que se mostram infundadas as correcções propostas.

14.º - Em face de tudo quanto antecede, a Exponente não pode deixar de considerar que no ponto em análise do projecto sob audição estamos perante correcções cujos pressupostos não são aceitáveis, na medida em que tratam sistemática e indiscriminadamente como "activos" verdadeiros gastos, incluindo até mão de obra incorrida em operações de reparações ou de manutenção, pelo que o projecto deve ser revisto em conformidade, abstendo-se de propor correcções infundadas em face do citado normativo.

15.º - Importa pois rever neste ponto o projecto de correcções, visto que procedeu a uma apreciação deficitária e errónea, como acima se demonstrou, abstendo-se de propor correcções infundadas em face dos citados normativos.

16.º - E considerar sem efeito a proposta de correcção no valor de € 4.648,14 em matéria de dedutibilidade de gastos, posto que se encontram devidamente justificados.

17.º- Relativamente às restantes faturas incluídas neste ponto, aceitam-se as correcções propostas."

Análise e posição da Inspeção Tributária e Aduaneira

Clarifica-se que dos itens que integram o Anexo B - Gastos Não Aceites no Período de 2016 - A Depreciar, A... regularizou voluntariamente no Campo 752 da M22-IRC todos os itens com exceção de Karcher ...- Lavadora de Alta Pressão, € 1 655,74 e de Eletrobomba ..., € 2.922,40, cujas imagens se extraíram dos sítios da internet das respetivas marcas.



Estes equipamentos (lavadora e eletrobomba) foram adquiridos em estado novo, sendo que conforme consta na coluna 9 do Anexo B, estes itens têm uma taxa de depreciação de 20% e 12,5%, ou seja, vidas úteis de 5 anos e 8 anos, respetivamente.

Quanto ao argumento de que o uso frequente e intensivo provoca que a vida útil dos itens seja inferior a um ano, tal situação traduz a aplicação de quotas de depreciação superiores às previstas no Art.º 31.º do CIRC, pois na prática, no período de 2016 é aplicada uma taxa de depreciação de 100%.

Nos termos do Art.º 30.º, n.º 3 do CIRC: "A adoção pelo sujeito passivo de métodos de depreciação e amortização diferentes dos referidos nos números anteriores, de que resulte a aplicação de quotas de depreciação ou amortização superiores às previstas no artigo seguinte depende de autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira, a qual deve ser solicitada até ao termo do período de tributação, através de requerimento em que se indiquem os métodos a adotar e as razões que os justificam."

Fiscalmente, a aceitação destas depreciações a esta taxa (100%) depende de autorização da AT.

Desconhecendo-se qualquer autorização concedida pela AT relativamente aos itens acima identificados, não se atende a pretensão da A... .

Ao mesmo tempo A... argumenta que estes gastos consistirão em reparações ou manutenções, o que não têm qualquer aderência à realidade, pois a lavadora está pronta a funcionar, bastando para tal ligar a ficha elétrica e a água, sendo que no caso da eletrobomba bastará efetuar a ligação elétrica e a conexão ao circuito da

água. Não se tratam de manutenções pois estes equipamentos estão em estado novo. Não se tratam de peças pois o que está faturado são os equipamentos inteiros e não partes ou componentes dos mesmos.

Face ao exposto mantêm-se as correções propostas quanto à lavadora e à eletrobomba, no montante total de € 3.881,69, importância a acrescer ao valor declarado no Campo 752 da M22-IRC - Anexo B - Após Direito de Audição.

IX.3.2. Ponto III.1.3. - Encargos Com o Aluguer Sem Condutor de Viaturas Ligeiras de Passageiros

"18.º - Neste ponto foi proposta uma correção no valor de 10.171,36, ao qual não foi deduzido o limite aceite fiscalmente para as viaturas ... e

Encargo não aceite fiscalmente proposto no projeto	10.171,36
Limite aceite fiscalmente para a viatura ...	-307,38
Limite aceite fiscalmente para a viatura ...	-5.343,23
Encargo não aceite fiscalmente aceitável	4.520,75

19.º - Assim, acrescentando às deduções que foram consideradas no projeto de relatório, as relativas às viaturas de matrículas ... e ..., o valor dos encargos não aceites fiscalmente não pode ultrapassarem caso algum o montante €4.520,75.

20.º - Nesta medida, apenas pode aceitar-se a correção no montante de 4.520,75€."

Análise e posição da Inspeção Tributária e Aduaneira

Em consonância com os normativos insertos no Ponto III.1.3. que justificam a correção supra contestada, reitera-se o anteriormente exposto.

Assim, nos termos do Art.º 34.º, n.º 1, al. e) do CIRC, não são aceites como gastos as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros que excedam o valor definido na Portaria 467/2010, na redação dada pela Lei 82-D/2014.

Concretizando, por viatura e matrícula, a depreciação fiscalmente aceite nos termos do Art.º 34.º, n.º 1, al. e) do CIRC, é de:

...- Limite Legal (Portaria 467/2010): € 30.000,00, corresponde ao gasto máximo admitido fiscalmente durante toda a vida da viatura - Data de Início do Contrato 2011-06-14, ...- Limite Legal (Portaria 467/2010): € 30.000,00, corresponde ao gasto máximo admitido fiscalmente durante toda a vida da viatura - Data de Início do Contrato 2011-11-08.

Atente-se que a limitação fiscal estabelecida para o aluguer de viaturas de passageiros [Art.º 23.º-A, n.º 1, al. i) do CIRC] remete para o Art.º 34.º, n.º 1, al. e) do CIRC, o que implica que o total dos gastos decorrentes do aluguer durante toda a duração do contrato não pode exceder o limite estabelecido na Portaria 467/2010 e que nas situações em apreço são € 30.000,00 por cada viatura.

Tendo presente que desde o início dos contratos foram considerados gastos equivalentes à depreciação máxima fiscalmente permitida (€ 7.500,00 por cada ano completo, correspondente a uma taxa de depreciação de 25%/ano) tal implica que a partir do termo dos 4 anos de cada contrato não poderão ser fiscalmente aceites mais quaisquer gastos.

Sendo a data limite para aceitação fiscal dos gastos 2015-06-13 e 2015-11-07, relativamente às matrículas ... e ..., respetivamente, a partir destas datas não poderão ser aceites fiscalmente mais quaisquer gastos, pois até estas datas já foram reconhecidos fiscalmente, por cada uma das viaturas, gastos no valor de € 30.000,00.

Argumentos pelos quais não se atende a pretensão da A... . Mantendo-se a correção proposta.

Tendo a A... regularizado voluntariamente € 4.520,75, deve ser acrescido ao valor declarado no Campo 732 da M22-IRC o montante de € 5.650,61 (€ 10.171,36 - € 4.520,75).

(...)

IX.3.4. Ponto III.1.5. - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento - Dotação do Período de 2016

(...)

Análise e posição da Inspeção Tributária e Aduaneira

Da leitura do aludido nos pontos 22.º a 24.º, 31.º, 65.º e 70.º do direito de audição, A... pretende fazer crer que a análise desenvolvida foi superficial, genérica, não esclarecedora, não discriminativa e sem apresentação dos motivos concretos para desconsiderar fiscalmente cada uma das aplicações.

Refaçamos o percurso cognitivo realizado pela Inspeção Tributária o qual permitiu suportar e concretizar as correções propostas.

Conforme se refere no antepenúltimo § da página 14/25 do Relatório, no período de 2016 A... considerou ter realizado Aplicações Relevantes em 21 projetos de investimento, os quais estão todos identificados no Anexo RFAII.

Relativamente aos 21 projetos de investimento identificados no Anexo RFAII, importa referir que os mesmos estão suportados em 235 faturas (obtidas e analisadas), sendo que foram ainda solicitados e obtidos múltiplos documentos subjacentes às faturas, como sejam, contratos, propostas, orçamentos, encomendas, projetos, plantas de arquitetura, os quais foram também analisados.

Acresce que os 21 projetos de investimento foram objeto de verificações físicas externas, nas instalações da A... .

Refira-se que as 235 faturas que originaram o benefício fiscal em 2016, no valor total de € 506.888,67, foram contabilizadas em 23 Contas SNC (4534/16, 4534/25, 4535/01, 4535/03, 4535/05, 4535/06, 4535/09, 4535/11, 4536/01, 4536/02, 4536/03, 4536/04, 4536/05, 4536/06, 4536/08, 4536/09, 4536/10, 4536/11, 4536/12, 4536/13, 4536/14, 4536/15 e 4536/20) originando 341 movimentos a débito e a crédito, sendo que destes 341 movimentos 231 respeitam a reclassificações de movimentos, e isto porque os documentos foram inicialmente registados como gastos do período de 2016 (Contas SNC da Classe 6) ou porque foram contabilizados em Contas SNC 453 erradas.

No 1.º § da página 15/25 do Relatório, quando se refere "algumas das Aplicações Relevantes respeitam a (genericamente):", a Inspeção Tributária refere-se a todos

os 21 projetos de investimento identificados no Anexo RFAII, no seguimento do antepenúltimo § (página 14/25 do Relatório).

Ou seja, de todos os projetos de investimento identificados no Anexo RFAII, apenas algumas das Aplicações Relevantes (apenas algumas das faturas) respeitam a investimentos concluídos em 2015, alterações de ativos fixos tangíveis, aquisição e instalação de compressor a ar para substituição do compressor existente, manutenção de equipamentos e máquinas, com substituição de peças, reparações de ativos fixos tangíveis, substituição de ativos fixos tangíveis, remoção de coberturas em fibrocimento (amianto) e substituição de coberturas, substituição de tetos falsos e substituição de pavimentos.

E apesar de referirmos "genericamente", pois está-se a realizar uma primeira abordagem e sistematização do todas as restrições encontradas nas Aplicações Relevantes, bastará atentar na informação discriminada no Anexo RFAI2. em concreto na sua coluna 11 - Restrições, para se perceber que todos os motivos que conduziram à desconsideração do investimento realizado, estão efetivamente contempladas nesta primeira abordagem/sistematização das restrições.

Sendo que o detalhe dos investimentos realizados não considerados Aplicações Relevantes consta na coluna 10 do Anexo RFAI2 e os motivos que conduziram à desconsideração desses investimentos estão vertidos na coluna 11 do Anexo RFAI2. Toda esta informação está disponibilizada por cada fatura (por cada Aplicação Relevante) e teve por base as respetivas faturas, toda a documentação subjacente às faturas, como sejam, contratos, propostas, orçamentos, encomendas, projetos e plantas de arquitetura, assim como as verificações físicas externas, realizadas nas instalações da A... .

Paralelamente nos pontos 26.º, 27.º, 31.º, 65.º e 70.º A... invoca o não enquadramento legal das correções propostas no âmbito do RFAI, contudo não acompanhamos esta posição, o que se deduz da leitura dos normativos transcritos e que fazem parte integrante da correção proposta, a saber: Art.º 22.º, n.º 2, n.º 5, e n.º 6 do CFI e Art.º 2.º, n.º 2 al. d) da Portaria 297/2015.

(...)

CY...- Casing and Shift Reduction

As correções propostas e contestadas pela A... estão suportadas pelos seguintes documentos internos, todos do diário 7:

- 7-P11/193, contabilizado em 2015-11-02: Fatura FAC 2/1500673, emitida em 2015-10-30, e respeita a 30% de Adiantamento no valor de € 14.400,00, pela aquisição de 2 Controladoras de Pesos marca ..., modelo M-..., conforme Proposta PT_O105590_P02 (o valor de € 14.400,00 está incluído no saldo inicial de 2016 da Conta SNC 4535/09);

- 7-P12/671, contabilizado em 2015-12-09: Fatura FAC 2/1500750, emitida em 2015-12-09, e respeita a 60% de Adiantamento no valor de € 28.800,00, pela aquisição de 2 Controladoras de Pesos marca ..., modelo M-..., conforme Proposta PT_O105590_P02 (o valor de € 28.800,00 está incluído no saldo inicial de 2016 da Conta SNC 4535/09);

- 7-P3/685, contabilizado em 2016-03-01: Fatura FAC 2/1500788, emitida em 2015-12-23, e respeita a 10% Após Instalação no valor de € 4.800,00, pela aquisição de 2 Controladoras de Pesos marca ..., modelo M-..., conforme Proposta PT_O105590_P02,

De acordo coma faturação emitida estes equipamentos foram totalmente (100%) faturados ainda no período de 2015, e após sua instalação, conforme evidência escrita na Fatura FAC 2/1500788, "10% após instalação conforme N/Proposta PT_O105590_P02".

Facto contratualmente acordado entre as partes, conforme Proposta PT_0105590_P02.

Nota: Conforme Ponto 4. da Proposta PT_O105590_P02, o transporte e o seguro, de Inglaterra para Portugal, serão por conta do cliente, ou seja, por conta da A... . Os comprovativos de entrada, supostamente as Guias 2016.900353 e 2016.900363, consistem em prints do sistema informático da A..., não correspondendo a documentos externos emitidos por transportadores externos, como por exemplo, guia de remessa ou guia de transporte, assim como não foi exibida qualquer fatura

referente ao transporte de Inglaterra para Portugal. Ora, porque A... não exerce a atividade de transportador (não se encontra coletada pelo exercício dessa atividade) os documentos de transporte de Inglaterra para Portugal serão forçosamente de entidade terceira à A..., sendo que estes não foram exibidos.

Investimentos não enquadráveis no Art.º 22, n.º 5 do CFI.

Fundamentos pelos quais se mantém a correção proposta quanto ao projeto de investimento Casing 3rd Shift Reduction (CY..., contabilizado na Conta SNC 4535/09).

(...)

CY...- ...(Gás Based)

A correção proposta e contestada pela A... respeita ao documento interno 3-P9/8, do diário 3, contabilizado em 2016-09-23.

Está titulada pela F.ª FAC 1/169, emitida em 2016-07-19, com o descritivo "Empreitada de Remoção e substituição da cobertura na zona dos escritórios conforme a nossa proposta 20A/2016 c/e 15/3/2016".

Na Proposta 2DA/2016 consta:

Art.º	Descrição	Un.	Quant.	Preço Unitário	Total
1	Remoção e transporte a vazadouro autorizado da cobertura existente em fibrocimento. Trabalho executado por empresa certificada. Inclui certificad ambiental. Não inclui trabalhos a executar na instalação eléctrica.	m²	250,00	€ 38,00	€ 9.500,00
2	Fornecimento e montagem de cobertura constituída por sandwich composta por duas chapas de aço perfilado com 0,6 mm de espesura, lacadas à cor RAL 9010 em ambas as faces, com isolamento térmico em lã de rocha com 40 kg/m3 de densidade e 30 mm de espesura. Inclui todas as fixações, rufos, cumeeira e remates necessários.	m²	250,00	€ 72,00	€ 18.000,00
3	Substituição de vigotas deterioradas, considerando remoção e transporte a vazadouro das existentes. Considerado cerca de 20% das vigotas.	vg	1,00	€ 2.200,00	€ 2.200,00
	Desconto pela execução conjunta da cobertura				-€ 1.100,00
	Total - Taxa IVA não incluída				€ 28.600,00

Da leitura da F.ª FAC 1/169 e da Proposta 20A/2016 resulta claro que se trata tão só da substituição da cobertura (telhado), o que é comprovado pelo facto de que a área removida é igual à área reposta (250 m2).

Este investimento foi contabilizado no projeto CY...- ...(Gás Based) e na Conta SNC 4536/01 - ...(GÁS BASED), conforme documento interno 3-P9/8, do diário 3, contabilizado em 2016-09-23, o qual reclassificou o documento interno 7-P7/621, do diário 7, contabilizado em 2016-07-19.

Contrariamente ao afirmado pela A... nos Pontos 28.º e 45.º do direito de audição, a Inspeção Tributária não cometeu erros/lapso na alocação/consideração deste investimento no CAR errado.

Como está bem demonstrado no penúltimo § foi a própria A... que reclassificou este documento tendo-o afeto ao projeto CY...- ...(Gás Based), conforme consta nos movimentas da sua contabilidade e nos documentos que integram o Dossier Fiscal, no separador Q R - Resumo dos valores de investimento (RFAI) e utilização em sede de IRC, os quais têm este investimento afeto ao projeto CY...- ...(Gás Based) e não ao projeto CY...- Asbestos Replacement.

Todavia, não pelo facto da F.ª FAC 1/169 ter sido erradamente imputada ao projeto de investimento CY...que perde o mérito em sede de RFAI. O que faz desconsiderar o investimento em sede de RFAI é a sua substância e a comprovação de que se trata de uma obra de reparação (substituição integral de 250 m2) do telhado, não se tendo verificado ampliação do mesmo.

Investimento não enquadrável no Art.º 22, n.º 2 do CFI e Art.º 2º, n.º 2. al. d) da Portaria 297/2015.

Destarte, mantém-se a correção proposta quanto ao projeto de investimento ... (Gás Based) (CY..., contabilizado na Conta SNC 4536/01).

CY...- Asbestos Replacement

As correções propostas e contestadas pela A... estão suportadas pelos seguintes documentos internos:

- 3-P8/34, do diário 3: Remoção de Cobertura em Fibrocimento;*
- 3-P7/4, 3-P9/7 e 3-P9/8, todos do diário 3: Fornecimento e Montagem de Cobertura em Painel Sandwich 60 mm de Lã de Rocha e Tratamento HDX na Face Exterior;*

- 7-P5/350 e 7-P8/563, ambos do diário 7: *Fornecimento e Aplicação de Cobertura em Painel Sandwich (Oficinas das Cravadeiras/Mecânica e Escritórios Produção). Conforme a própria A... admite em direito de audiência tratou-se da substituição da antiga cobertura, por uma nova cobertura em painel sandwich.*

Esta obra é um investimento não enquadrável no Art.º 22, n.º 2 do CFI e Art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015.

Pelo que se mantém a correção proposta quanto ao projeto de investimento Asbestos Replacement (CY..., contabilizado na Conta SNC 4536/02).

(...)

CY... – A... Tuna Capacity

Da leitura do formulário de aprovação referente ao projeto de investimento A... Tuna Capacity (CY..., contabilizado na Conta SNC 4536/05) retira-se a seguinte informação:

"Com este investimento A... pretende aumentar a capacidade de atum pré-cozinhado de 2.000 toneladas líquidas por ano (excluindo saladas) para 3.500 em 2015 e 4.850 em 2017.

Em 2016 e no âmbito deste projeto de investimento A... considerou, para efeitos de RFAI, ter realizado Aplicações Relevantes no valor total de € 461.066,09, onde se inclui as correções propostas e contestadas em direito de audiência, no montante de € 66.490,00.

As correções propostas e contestadas pela A... estão suportadas por seis seguintes documentos internos, a saber:

- 3-P3/23, do diário 3, contabilizado em 2016-03-31 - F.ª 15001350, emitida em 2015-10-28, respeita a um Painel de Controlo em Língua Portuguesa: € 700,00;

- 3-P4/B, do diário 3, contabilizado em 2016-04-01 - F.ª 15001349, emitida em 2015-10-28, respeita a um Manual de Instruções Traduzido em Português: € 5.500,00;

- 7-P4/453 e 7-P5/597, ambos do diário 7, contabilizados em 2016-04-12 e 2016-05-17, respetivamente: Decorrem da Proposta n.º 1316 A/2016, conforme menção

existente nas faturas FAC F/550 e FAC F/583, proposta da qual transcrevemos extratos:

"Execução de 2 Tapetes Transportadores, Alteração de 3 mesas existentes: Caraterísticas comuns aos transportadores:

Executados em três troços desmontáveis para facilitar transporte, em função do comprimento, das 3 partes da mesa existente.

1 Tapetes para transporte de Caixas - Parte superior da Mesa

*Caixas Plásticas 500 * 330 mm - cada caixa 10 Kg*

Execução de novas guias de deslizamento da corrente

2 Correntes Plásticas Brancas WLF17QO

Carretos em Poliamida KUI700-8-25

Rolos inferiores de aço Inox - Retomo Alteração de Mesas A TUM - Execução de Tapetes - Conforme descrito 28 900,00 €"

- 3-P5/29, do diário 3, contabilizado em 2016-05-31: Respeita à Proposta n.º 1280C/2015, conforme menção existente na F.ª FAC F/447, proposta da qual transcrevemos:

"/. Alterar mesa existente - - Instalação de novo tanque com tapete Alterações de acordo com vosso desenho

Tapete Eurobelt S-E50 FLUSH GRID - Polipropileno - Largura 300 mm Carretos Eurobelt E50 acetal branco

Tanque de aço Inox com aprox. 12 Mts comprimento, 300 mm de largura e 200 mm de altura com abas dos dois lados.

Motorização independente para este novo Tapete

Cortar equipamento a todo o comprimento e nas travessas para instalação de novo tanque com Transportador

Pot. Motorreductor Sew 0,37KW II. Alterar Salmorador existente Alterações de acordo com vosso desenho

Instalar ar Chapas de aço Inox 2 mm de espessura entre as peças do Tapete existente - na parte horizontal e no Tapete de solda - apoios às laterais.

Alterar mesa existente - Instalação de novo tanque com tapete n 450,00

Alterar Salmorador existente 980,00

Transporte - Entrega dos Equipamentos em Peniche 750,00

Total 13180,00 €.

- 3-P10/31, do diário 3, contabilizado em 2016-10-31: F.ª 52404004052704, de 2016-09-23, a qual tem subjacente a Proposta Ref.ª DF CS 466.16/CL Rev. 01, na qual consta:

"A presente proposta foi elaborada para a A..., após a informação de que o equipamento SIMATIC S5 115U da Siemens, instalado na V/Máquina Etiquetagem Lieder que está descontinuado.

Os trabalhos a realizar consistem no retrofit do autómato S5 da máquina Lieder por autómato S7 e com Painel KP700 em substituição ao OP15 obsoleto existente, sendo para isso necessário integrar um PLC S7-1500 para processamento do programa assim como o HMI para interface com o utilizador."

face ao transcrito das Propostas n.º 1316 A/2016,1280C/2015 e DF CS 466.16/CL Rev. 01 é inequívoco que os documentos internos 7-P4/453, 7-P5/597. 3-P5/29 e P10/31, respeitam à alteração de equipamentos que já eram propriedade da A..., não respeitando estes à aquisição de ativos fixos adquiridos em estado novo, mas à alteração de equipamentos usados.

Fica provado que os investimentos em crise não respeitam à aquisição e uso de novos equipamentos, mas à substituição de peças de ativos fixos tangíveis, bem como à alteração de ativos fixos tangíveis, todos eles anteriormente existentes na. A... .

Acresce que quanto ao Painel de Controlo em Língua Portuguesa e ao Manual de Instruções Traduzido em Português, estes investimentos ficaram concluídos em 2015.

Pelo que todos estes investimentos não são enquadráveis no Art.º 22, n.º 2 do CFI e Art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015.

Argumentos que sustentam a correção proposta quanto ao projeto de investimento A... Tuna Capacity (CY..., contabilizado na Conta SNC 4536/05).

(...)

CY...- Atr Compressor

No formulário de aprovação referente ao projeto de investimento Air ... (...), contabilizado na Conta SNC 4536/09) consta a seguinte informação:

"Este investimento é para adquirir e instalar um equipamento de compressor de ar para substituir o existente.

O existente foi enviado para reparar porém o custo de reparação é maior do que adquirir um novo.

A fábrica não pode funcionar sem este compressor de ar, por isso decidimos alugar um até fecharmos a aquisição".

Face ao que antecede conclui-se que este projeto de investimento consiste num investimento de substituição, o qual não traduz um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

Identificam-se os documentos internos conexos: 3-P5/33 e 3-P9/9, ambos do diário 3 e 7-P6/731,7-P7/734 e 7-P7/735, todos do diário 7.

Investimento não enquadrável no Art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015.

Do exposto mantém-se a correção proposta quanto ao projeto de investimento Air ... (...), contabilizado na Conta SNC 4536/09).

...- Strutral Sanitary Impro. DGV+...

A... refere que este projeto de investimento visou a adaptação de espaços existentes, possibilitando o aumento da capacidade produtiva, aludindo ainda que todos os materiais e equipamentos utilizados são novos e não de substituição.

Como a própria refere estes investimentos incidem sobre espaços já existentes, não concretizando como estes investimentos contribuíram para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

Refira-se que aquando da realização duma prestação de serviços, por norma os materiais aplicados são novos, sendo que nos documentos de suporte não existe qualquer evidência de que os materiais aplicados não sejam novos.

Apesar dos materiais aplicados serem novos estes estão a ser aplicados em ativos fixos tangíveis já existentes na A... .

Prestações de serviços que consistem em reparações e/ou substituições desses ativos fixos, as quais não conduzem a um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

Estes investimentos não são enquadráveis no Art.º 22, n.º 2 do CFI e Artº 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015.

Pelo que se mantém a correção proposta quanto ao projeto de investimento Strutural Sanitaiy tmpro. DGV+... (... , contabilizado na Conta SNC 4536/10).

No quadro seguinte consta a identificação dos documentos internos, o investimento não considerado relevante em sede de RFAI (€ 69.164,87), a descrição do investimento realizado, bem como os motivos conducentes à desconsideração em sede de RFAI. Toda esta informação foi transposta do Anexo RFAI2.

Diário Mês Documento	Investimento Não Considerado Relevante	Descrição do Investimento Realizado	Motivos Conducentes à Desconsideração em Sede de RFAI
7-P6/869	11.291,00	Substituição de 137,7 m² de teto falso na zona da preparação incluindo 20,4 m² de chapa translúcida com aproveitamento do inox existente	Substituição de Teto Falso
7-P7/74	7.970,05	Fornecimento e Instalação de Revestimento Stonhard (Pavimento) Área Congelamento 473 m² - Pintura Epoxy	Substituição de betão antigo com revestimento epoxy, em algumas zonas, com desgaste e avarias localizadas, apresentando contaminação generalizada, por Revestimento do Pavimento com Sistema Pintura Epoxy
7-P7/480	4.656,00	Restantes 60% de Substituir Cobertura na Casa da Lata Vazia; Reparação da Escada de Acesso e Gradeamento; Substituir 2 Chapas em Painel Sandwich; Execução de 12 m de muretes de Proteção às Chapas; Limpeza de Entulhos com Transporte e Descarga	Substituições, Reparções
7-P7/481	3.104,00	40% de Substituir Cobertura na Casa da Lata Vazia; Reparação da Escada de Acesso e Gradeamento; Substituir 2 Chapas em Painel Sandwich; Execução de 12 m de muretes de Proteção às Chapas; Limpeza de Entulhos com Transporte e Descarga	Substituições, Reparções
3-P7/34	7.970,05	Fornecimento e Instalação de Revestimento Stonhard (Pavimento) Área Congelamento 473 m² - Revestimento Reclassificação do DI 7-P7/75	Substituição de betão antigo com revestimento epoxy, em algumas zonas, com desgaste e avarias localizadas, apresentando contaminação generalizada, por Revestimento do Pavimento com Sistema Pintura Epoxy
7-P8/292	6.708,77	Fornecimento e Instalação de Revestimento Stonhard (Pavimento) Área Cozedura Atum + Câmara 1	Substituição de betão novo com desgaste e avarias localizadas, apresentando contaminação generalizada por Revestimento Stonhard (Pavimento)
7-P9/341	7.895,00	Substituição de 96,9 m² teto falso na zona da preparação com aproveitamento do inox existente	Substituição de Teto Falso
3-P10/31	410,00	Reparação pavimento com resinas: € 410,00, Reclassificação do DI 7-P10/656	Reparação pavimento com resinas: € 410,00
3-P10/31	1.040,00	Reparação de Caleiras € 2.600,00 - Construção Civil (40%); Reclassificação do DI 7-P8/561	Reparação € 2.600,00 X 0,4
3-P10/31	1.560,00	Reparação de Caleiras € 2.600,00 - Construção Civil - Restantes 60%; Reclassificação do DI 7-P10/657	Reparação € 2.600,00 X 0,6
3-P10/31	18.580,00	Fornecimento e Instalação de Revestimento Stonhard (Pavimento) Armazém de Latas 215 m² Corredor de Lixos 29,5m² - Proposta CA.1607 59475; Reclassificação do DI 7-P10/623	Substituição de betão antigo com desgaste e avarias localizadas, apresentando contaminação generalizada por Revestimento Stonhard (Pavimento)

(...)

CY...- Floors

No formulário de aprovação referente ao projeto de investimento Floors (CY..., contabilizado na Conta SNC 4536/20) consta a seguinte informação:

"Recobrir com material anti-escorregadio um total de 1610m², cobrindo principalmente toda a sardinha, saladas e cavala (sem pele e filetes), que tem sido documentada e avaliada como áreas de maior preocupação quanto às condições do piso".

As correções propostas e contestadas pela A... estão suportadas pelos documentos internos 7-P12/573, 7-P12/574 e 7-P12/575, todos do diário 7, os quais foram contabilizados em 2016-12-21, tendo subjacentes as seguintes faturas, todas emitidas em 2016-12-21:

- FC SLS/20160236: Fornecimento e instalação de pavimento Stonhard ... Armazém, Corredor Lateral 200m²;
- FC SLS/20160237: Fornecimento e instalação de pavimento Stonhard ... Cravadeira HP 300m²;
- FC SLS/20160238: Fornecimento e instalação de pavimento Stonhard ... Unha das Saladas 180m²;

Por n/ e-mail de 2019-04-26 09:33 A... foi reincitada a enviar cópia da proposta subjacente às faturas supra identificadas, tendo esta retorquido por e-mail de 2019-05-08 19:17, "Já havia sido enviado no ficheiro P17pagina 5 em diante.", ou seja, identificou a Proposta CA.1607.59475.

Na Proposta CA.1607.59475 não constam as áreas objeto de faturação.

Atendendo às condições técnicas descritas na proposta verifica-se que se trata de "Betão antigo com desgaste e avarias localizadas, apresentando contaminação generalizada", o qual será substituído por novo pavimento.

Facto reforçado pelo objetivo do projeto "Recobrir com material anti-escorregadio um total de 1610m², cobrindo principalmente toda a sardinha, saladas e cavala (sem pele e filetes), que tem sido documentada e avaliada como áreas de maior preocupação quanto às condições do piso.".

Investimento não enquadrável no Art.º 22, n.º 2 do CFI e Art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015.

Face ao que antecede mantém-se a correção proposta quanto ao projeto de investimento Floors (CY..., contabilizado na Conta SNC 4536/20).

Após análise do aduzido pela A... e considerando a regularização voluntária no valor de € 4.277,86, realizada através da submissão da M22-IRC..., a Dotação do Período do RFAI em 2016 deve ser corrigida no montante de € 114.209,79, passando a constar no Campo 714, do Anexo D da M22-IRC o valor de € 388.401,02, bem como o valor deduzido no Campo 355, Quadro 10 da M22-IRC será reduzido para € 388.401,02 (€ 502.610,81 - € 114.209,79) - Ver Anexo RFAI2 - Após Direito de Audição.

- E) Posteriormente, a Requerente foi notificada dos actos de liquidação de IRC e juros compensatórios, bem como a demonstração de acerto de contas que constam dos documentos n.ºs 1, 2 e 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- F) Em 27-08-20219, a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) Os bens a que se referem as facturas que seguem destinaram-se a substituições cuja cadência ocorre em média uma vez por ano, por serem sujeitos a um desgaste elevado, podendo a lavadora de alta pressão estar a funcionar de modo ininterrupto por mais de 8 horas:

7-P12/38	Fact 20163360	Karcher ... Lavadora de alta pressão	€1.655,74
7-P12/42	Fact 02016751	Electrobomba ...	€2.992,40
		TOTAL	€4.648.14

(artigos 32 e 33 do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimentos das testemunhas D... e E...);

- H) Os veículos com as matrícula ... de ... estavam na posse da Requerente em virtude de contratos de aluguer operacional que, tendo sido inicialmente celebrados em 2011, foram objecto de renovação em 2015 (...) e 2016 (...) (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimento da testemunha D...);
- I) Desde 2014 até 2017, a Requerente adoptou uma estratégia de requalificação, ampliação e modernização de que tem resultado um aumento do volume de negócios (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimentos das testemunhas D..., E... e F...);
- J) A Requerente procede a validação da elegibilidade das aplicações afectas ao RFAI em que se inclui um escrutínio final por auditores da empresa (depoimentos das testemunhas D... e F...);
- K) A fábrica da Requerente em Peniche produz conservas de peixe (depoimento da testemunha D...);
- L) O investimento com a designação *CY... – Casing 3rd Shift Redution* foi realizado em 2016 (documentos n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimentos das testemunhas D... e E... e correspondência complementar do documento n.º 12 apresentada pela Requerente com o requerimento de 13-04-2020);
- M) O investimento com a designação *CY ...- ... (Gás)* consistiu na aquisição de novas caldeiras que funcionam a gás, ao invés de funcionarem com recurso a fuelóleo, revelando-se mais eficientes e suscetíveis de permitir para a empresa ganhos de D... e E...);
- N) Por lapso da Requerente foi registado neste CAR parte do investimento que deveria ter sido registado no CAR “*CY... – Asbestos Replacement*” que consistiu na remoção de uma cobertura de fibrocimento e instalação de uma nova cobertura nas

instalações da Requerente, a que se refere o documento n.º 19, junto em 13-04-2020, cujo teor se dá como reproduzido (depoimento da testemunha D...);

- O) A nova cobertura do telhado na área produtiva, a que se refere o CAR “CY...– *Asbestos Replacement*” era necessária para o funcionamento da fábrica da Requerente, por exigências legais de higiene segurança dos trabalhadores e das mercadorias e abrangeu área de expansão das linhas de produção da Requerente (depoimentos das testemunhas de D... e E...);
- P) A instalação de uma nova cobertura no telhado foi realizada em 2016 (documentos n.ºs 13, 14 e 19 juntos com o pedido de pronúncia arbitral e requerimento de 13-04-2020, cujos teores se dão como reproduzidos);
- Q) Caso as obras aqui em causa não tivessem sido concluídas, as novas áreas decorrentes da ampliação do espaço de produção da Requerente não poderiam ser utilizadas por não estarem legalmente conformes;
- R) O investimento com a designação *CY...– A... Tuna Capacity* consistiu na aquisição e adaptação de novos equipamentos às instalações da Requerente e foram essenciais para permitir o aumento da capacidade de atum pré-cozinhado e foi realizado em 2016, quanto às despesas a que se referem os documentos que constam do documento n.º 15, com exceção das despesas relacionadas com a aquisição de um painel de controlo e respetivo manual, no valor agregado de € 6.200, as quais foram, efetivamente, suportadas em 2015 [artigo 79.º d) do pedido de pronúncia arbitral, documento n.º 15 junto pelo Requerente, cujo teor se dá como reproduzido e depoimentos das testemunhas de D... e E...];
- S) O investimento com a designação ...– *Air* ... consistiu na aquisição de um compressor de alta potência e demais peças essenciais ao seu funcionamento que foi adquirido em estado novo e foi efectuado em 2016 (documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- T) O compressor referido foi adquirido após uma avaria sem reparação de um outro compressor, a qual resultou do excesso de desgaste (depoimentos das testemunhas de D... e E...);

- U) O novo compressor apresenta uma eficiência energética superior e consome menos energia, visando este investimento contribuir para aumentar o grau de eficiência energética da Requerente, em concertação com a estratégia assumida por esta de aumento de capacidade produtiva (depoimentos das testemunhas D... e E...);
- V) O investimento com a designação CY... – *Structural Sanitary Improvements* consistiu em despesas que visaram a adaptação das estruturas sanitárias da fábrica ao aumento da capacidade de produção que registou (depoimentos das testemunhas D... e E...);
- W) Para implementação prática do aumento da capacidade de produção da Requerente, foi necessário não só realizar trabalhos de expansão sua unidade fabril, mas também noutras áreas conexas com a mesma, mormente as zonas de sanitários, descongelação, cozedura e armazenamento (depoimentos das testemunhas D... e E...);
- X) Todos os materiais utilizados no âmbito deste projeto CY... foram adquiridos em estado novo e o investimento foi realizado durante o exercício de 2016 (documento n.º 17 junto pelo Requerente e depoimentos das testemunhas D... e E...);
- Y) A readequação das instalações aqui em causa à nova dimensão produtiva da fábrica também contribuiu para o aumento da capacidade produtiva e da eficiência da mesma, na medida em que permitiu diminuir os tempos de pausa dos trabalhadores nas deslocações às instalações sanitárias (depoimentos das testemunhas D... e E...);
- Z) Os balneários são necessários, designadamente, para higienizar as mãos (depoimentos da testemunha D...);
- AA) O investimento com a designação CY... – Floors consistiu na instalação de novo pavimento em áreas de produção e de armazenamento e foi realizado em 2016 (documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimentos das testemunhas D... e E...);
- BB) A instalação deste novo pavimento enquadra-se na política geral da Requerente de melhoria das suas instalações, tendo em vista o aumento da sua capacidade produtiva e a obtenção de ganhos de eficiência (depoimentos das testemunhas D... e E...);

- CC) O novo pavimento é composto por uma substância sofisticada e que aumenta o seu grau de aderência, higienização e resistência a bactérias (depoimentos das testemunhas D... e E...);
- DD) O novo pavimento contribui igualmente para o aumento da capacidade produtiva e dos ganhos de eficiência da Requerente, na medida em que torna a limpeza do pavimento num processo mais rápido e com menos custos associados (depoimentos das testemunhas D... e E...);
- EE) O anterior piso em betão vai largando pó e pedaços e foi substituído por um pavimento próprio para sector em que trabalha a Requerente, que tem um componente que destrói as bactérias (depoimento da testemunha D...);
- FF) Esse novo pavimento é constituído por uma massa química que é colocada no chão, que evita os custos com produtos químicos que anteriormente se tinham de colocar no pavimento para garantir que não existiam bactérias, é menos nociva para o ambiente e produz economia de água (depoimento da testemunha D...);
- GG) O tipo de trabalhos destes projectos CY... e CY...estão habitualmente sujeitos a escrutínio por parte de clientes ou eventuais clientes da empresa que visitam as instalações da Requerente e, por essa razão, são igualmente necessários para permitir que a Requerente não só mantenha a sua quota de mercado como, também, para a aumentar através da atracção de novos clientes (depoimentos das testemunhas D... e E...);
- HH) Em 16-12-2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não se provou que a Requerente tivesse obtido autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira para utilização de métodos de depreciação e amortização diferentes dos referidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 30.º do CIRC.

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente e nos depoimentos das testemunhas D... e E..., que aparentaram depor com isenção e com conhecimento pessoal dos factos que relataram.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da dedutibilidade dos gastos com bens de curta duração (€ 3.881,69)

A Administração Tributária efectuou correcções relativa a gastos registados pela Requerente com base nas facturas de aquisição de dois equipamentos com as designações Karcher ...- Lavadora de Alta Pressão, com o valor de € 1 655.74, e de Eletrobomba ..., com o valor de € 2.922,40.

A Requerente considerou como gastos do exercício de 2016 a totalidade dos valores dos equipamentos referidos, o que não foi aceite pela Administração Tributária por estarem previstas para equipamentos destes tipos «*taxa de depreciação de 20% e 12,5%, ou seja, vidas úteis de 5 anos e 8 anos, respetivamente*».

A Requerente defendeu que se trata de equipamentos de uso frequente e intensivo que provoca que a vida útil dos itens seja inferior a um ano.

A Administração Tributária entendeu que do artigo 30.º, n.º 3, do CIRC que a imputação da totalidade dos valores dos equipamentos ao exercício de 2016 consubstancia aplicação de uma taxa de amortização de 100%, que só pode ser aceite com autorização da Administração Tributária, nos termos do artigo 30.º, n.º 3, do CIRC, o que não ocorreu.

Da prova produzida resulta que os equipamentos referidos terão efectivamente vida útil não superior a um ano e não foi pedida autorização nos termos daquele n.º 3 do artigo 30.º do CIRC. Em que se estabelece que «*a adoção pelo sujeito passivo de métodos de depreciação e amortização diferentes dos referidos nos números anteriores, de que resulte a aplicação de quotas de depreciação ou amortização superiores às previstas no artigo seguinte depende de autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira, a qual deve ser solicitada até ao termo do*

período de tributação, através de requerimento em que se indiquem os métodos a adotar e as razões que os justificam».

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- resulta do Normativo contabilístico NCRF, parágrafo 6, que apenas são suscetíveis de ser qualificados como activos fixos tangíveis os que se espera que sejam usadas durante mais do que um período”;
- da NCRF 7 resulta que as despesas de manutenção e reparação (dispêndios subsequentes) que não são suscetíveis de gerar benefícios económicos futuros são registadas como gastos no período em que são incorridas;
- artigo 17.º, n.º 1 do Código do IRC estabelece que o lucro tributável de sujeitos passivos como a ora Requerente deve ser apurado nos termos da contabilidade e “eventualmente corrigidos nos termos deste Código”;
- o Código do IRC não estabelece qualquer limitação ou correção à situação aqui em causa, sendo plenamente aplicáveis as regras contabilísticas que determinam se as despesas com a aquisição de um determinado bem devem ser levadas a gasto ou capitalizadas enquanto valor de um ativo.

A Administração Tributária defende o seguinte, em suma:

- os bens em causa tem autonomia funcional não são peças ou componentes de outros bens, foram adquiridos em estado de novo, encontram-se prontos a ser utilizados, são suscetíveis de gerar benefícios económicos futuros, donde resulta que o alegado pela Requerente que as reconduz a meros custos com reparações ou manutenções, não tem consistência nem adesão à realidade;
- o facto de a integração destes bens no ativo fixo tangível não ter implicado abates não tem qualquer significado, porquanto só indicia que os equipamentos substituídos certamente também não tinham sido escriturados como itens do ativo fixo tangível;
- como não são bens abrangidos pelo artigo 33.º (Elementos de reduzido valor), nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º, do Código do IRC, é aceite como

dedutível o gasto correspondente à quota anual de depreciação ou amortização, relativa ao exercício de 2016, calculada pelo método das quotas constantes ou método da linha reta (cf. artigos 4.º e 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro respetiva tabela II).

Como diz a Requerente, o artigo 17.º, n.º 1, do CIRC estabelece que *«o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código»*.

O artigo 29.º do mesmo Código estabelece, no que aqui interessa, que

- *«são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais: a) Os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis»* (n.º 1)
- *«para efeitos do disposto no número anterior consideram-se sujeitos a deprecimento os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo»*.

Os bens referidos enquadram-se neste conceito, pois, independentemente da maior ou menor rapidez em que ocorrem as perdas de valor, elas são resultantes da sua utilização.

Por isso, está-se perante uma das situações em que a lei fiscal prevê um regime próprio que se sobrepõe às regras contabilísticas, por força do disposto na parte final do n.º 1 do artigo 17.º do CIRC.

Assim, por força do disposto no artigo 30.º, n.ºs 1 e 2, do CIRC, o cálculo das depreciações e amortizações dos ativos referidos no artigo 29.º, tem de ser efectuado por um dos métodos aí previstos e, como se estabelece no n.º 3 daquele artigo 30.º, só pode ser adoptado um métodos de depreciação e amortização diferente mediante autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira.

No caso em apreço, não tendo sido concedida a autorização exigida por este n.º 3 do artigo 30.º, tem de se concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão, quanto a estas correcções, pois era obrigatória a aplicação das taxas de depreciações previstas no Decreto

Regulamentar n.º 25/2009 , de 14 de Setembro, por força da remissão que se para ele se faz no n.º 1 do artigo 31.º do CIRC.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a estas correcções.

3.2. Questão da dedutibilidade de encargos com o aluguer sem condutor de veículos ligeiros de passageiros (€ 5.650,61)

No período de 2016, a Requerente reconheceu na Conta SNC 62611/32 - ALUGUER VIATURAS - FOH (Fornecimentos e Serviços Externos - Rendas e Alugueres), entre outros, os gastos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros com as matrículas ... e

A Administração Tributária não aceitou a dedutibilidade de parte destes gastos por os encargos globais suportados com cada uma delas exceder os limites previstos na Portaria n.º 467/2010, de 8 de Julho.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- a correção aqui em causa funda-se na assunção pela AT do pressuposto de facto errado de que estes veículos estariam alugados, ao abrigo do mesmo contrato de aluguer, desde 2011;
- assumindo tal facto errado, a AT concluiu que os encargos associados ao aluguer destes veículos apenas poderiam ser deduzidos até ao exercício de 2015, ano em que, alegadamente, se atingiria o limite legal de dedução;
- os veículos aqui em causa, os quais são detidos através de alugueres operacionais e não estão inscritos no activo da Requerente, estão na posse da Requerente em virtude de contratos aluguer operacional que foram objeto de renovação em 2015;
- na medida em que, através de tais contratos, teve início o aluguer dos veículos aqui em causa por um período adicional, razão pela qual, naturalmente, a verificação dos limites legais enunciados pela AT terá que ser feita em relação à renovação desses

contratos (os quais, no limite, poderiam inclusive ter incidido sobre outros veículos idênticos).

A Administração Tributária mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária e defende que

- a limitação dos gastos suportados com o aluguer de viaturas sem condutor foi estabelecida com a finalidade de criar um regime de neutralidade no tratamento fiscal das diferentes modalidades de utilização deste tipo de bens, como são a aquisição plena, e a aquisição ao abrigo de locação financeira e a locação de veículo sem condutor;
- as cópias dos contratos celebrados com datas de 2015 e 2016 mostram que não se trata de novos contratos, mas de “Adendas” e “alterações” aos contratos existentes, com alterações de carácter financeiro, pelo que a determinação dos limites máximos de dedutibilidade não pode tomar como referência aquelas datas mas, antes, as datas de início desse contratos, i.e., 14-06-2011 e 08-11-2011, porquanto, em substância o que se verificou foi uma extensão dos prazos de aluguer por um período adicional.

O artigo 34.º, n.º 1, alínea e), do CIRC estabelece que *«não são aceites como gastos (...) as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo»*.

O artigo 23.º, n. 1, alínea i), do mesmo Código estabelece que *«não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação (...) os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos»*.

Assim, a dedutibilidade fiscal dos encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas está limitada pelo valor máximo das depreciações das viaturas que são aceites como gastos à face das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC.

O valor máximo que é aceite como gastos de depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas a partir de 01-01-2011, é de € 30.000,00, por força do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 1.º da Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, para que remete a alínea e) do n.º 1 daquele artigo 34.º.

Como bem se diz no Relatório da Inspeção Tributária, tendo as viaturas sido adquiridas em 2011, o valor de «€ 30.000,00, corresponde ao gasto máximo admitido fiscalmente durante toda a vida da viatura», independentemente de ser ou não alugada.

Por isso, coincidindo, por força do disposto no artigo 23.º, n. 1, alínea i), do CIRC, o limite máximo dos encargos dedutíveis com o aluguer de cada viatura com o valor das depreciações que em relação a ela seriam dedutíveis, têm fundamento legal as correcções efectuadas pela Administração Tributária aos encargos com as viaturas com as matrículas ... e

É indiferente, para este efeito de determinação do limite máximo dos encargos dedutíveis com ao aluguer de viaturas, a circunstância de ter ocorrido um ou mais contratos de aluguer em relação a cada viatura, ou ter havido ou não prorrogação dos contratos iniciais, pois o que releva é apenas o valor global dos encargos suportados com o aluguer.

Pelo exposto, tem razão a Administração Tributária ao não aceitar a relevância fiscal do encargos que excedem € 30.000,00 relativamente a cada viatura.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

3.3. Questões de desconsideração de aplicações relevantes para efeitos do “Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – Dotação do Período de 2016”

As correcções efectuadas pela Administração Tributária relativamente ao RFAI basearam-se no artigo 22.º, n.ºs 2, 5 e 6, do Código Fiscal do Investimento (CFI) e no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro.

O artigo 22.º do CFI estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

(...)

5 - *Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.*

6 - *Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.*

(...)

O artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, estabelece que «*para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (...) os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*».

3.3.1. Questão da falta de fundamentação

A Administração Tributária efectuou várias correcções relativamente a aplicações relativas aos projetos CY..., CY..., CY..., CY..., CY..., CY... e CY... .

Relativamente ao relatório final, que definiu a posição da Administração Tributária em relação a estas correcções, a Requerente imputa genericamente a estas vício de falta de fundamentação, por entender que o relatório «*se revela excessivamente complexo e obscuro, assentando, mais uma vez, em alegações genéricas e vazias que não cumprem adequadamente o dever de fundamentação que impende sobre esta entidade*», porque «*parece que a AT se limita a alegar que as aplicações que indevidamente reduz a meras “substituições” e/ou “reparações” não seriam suscetíveis de gerar um aumento da capacidade produtiva da*

Requerente» e «tais conclusões, para além de infundadas, revelam-se erradas e ilegais, na medida em que, por um lado, encerram múltiplos lapsos e, por outro lado, desconsideram elementos de extrema relevância para a correta apreciação do tema».

A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que *«carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».*

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º da LGT que estabelece a regra geral de que *«a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária».*

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (¹)

Assim, para a fundamentação ser considerada suficiente basta que sejam perceptíveis as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

As eventuais *«conclusões (...) infundadas, (...) erradas e ilegais»*, e os alegados *«múltiplos lapsos»* a que o Requerente se refere poderão constituir vícios de erro sobre os pressupostos de facto, mas não têm relevância a nível da suficiência ou não da fundamentação.

De qualquer forma, sendo autónomas as fundamentações de cada uma das correcções relativas ao RFAI, apreciar-se-á casuisticamente a suficiência ou não da respectiva

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

fundamentação se a apreciação de eventual vício de falta de fundamentação não ficar prejudicada pela solução que for dada aos vícios de violação de lei.

3.3.2. Questão do projecto CY...– Casing 3rd Shift Reduction (€ 48.000,00)

Como se vê pelo «Anexo RFAI2 – Investimentos Não Considerados Aplicações Relevantes» ao Relatório da Inspeção Tributária a Administração Tributária, efectuou uma correcção relativamente a este projecto por entender que se trata de «Investimento concluído em 2015», o que se baseou nas datas das facturas emitidas relativamente a este projecto.

A Requerente defende que o investimento foi concluído em 2016, o que foi corroborado pela prova testemunhal e pela correspondência datada de 2016, apresentada como complemento do documento n.º 12, em que se refere que os equipamentos ainda não estavam instalados em 20-01-2016.

A prova produzida conduz à conclusão de que o investimento não estava concluído em 2015.

No mínimo, estar-se-á perante uma situação de dúvida fundada sobre a conclusão do investimento em 2015, que justifica a sua anulação, nos termos do n. 1 do artigo 100.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção.

3.3.3. Questão dos projectos CY...– ... (Gás) e CY...- Asbestos Replacement (€ 28.600,00)

As facturas imputadas ao projecto CY...– ... (Gás) reportam-se às obras na cobertura da fábrica da Requerente, tendo sido imputadas a este projecto por lapso, pois deviam ter sido imputadas ao projecto CY...- Asbestos Replacement (trata-se de ponto sobre o qual as Partes

estão de acordo, como se vê pela página 46 do Relatório da Inspeção Tributária e pela página 16 do pedido de pronúncia arbitral).

Por isso, a questão será apreciada com referência ao projecto CY...- Asbestos Replacement.

Na sequência do exercício do direito de audição, a Administração Tributária esclareceu que a correcção não foi motivada pela errada imputação das facturas a este projecto e que «*o que faz desconsiderar o investimento em sede de RFAI é a sua substância e a comprovação de que se trata de uma obra de reparação (substituição integral de 250 m²) do telhado, não se tendo verificado ampliação do mesmo*», pelo que entendeu que não é enquadrável no RFAI, a face dos artigos 22.º, n.º 2, do CFI e 2.º, n.º 2. al. d) da Portaria 297/2015.

Tratou-se da substituição de uma antiga cobertura em fibrocimento por da substituição da antiga cobertura, por uma nova cobertura em painel sandwich.

A Requerente defende que

- esteve em causa a instalação de uma nova cobertura no telhado, de modo a que a fábrica da Requerente, e em particular a área fabril ampliada, cumpra os requisitos legais aplicáveis;
- estamos assim perante um investimento num activo corpóreo relacionado com um processo e uma estratégia delineada de aumento da capacidade de um estabelecimento existente;
- pelo que, as obras aqui em causa são suscetíveis de contribuir para o aumento da capacidade produtiva da Requerente.

O n.º 2, alínea ii), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de «*construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas*».

Desta norma, designadamente da exceção à exceção relativa a instalações fabris, infere-se que a reparação e ampliação da fábrica da Requerente se insere no âmbito das aplicações relevantes.

Como resulta da prova testemunhal produzida as obras da cobertura incluíram zonas onde se efectuou a expansão das linhas de produção.

Por mera interpretação declarativa, é de concluir no conceito de «*ampliação de (...) instalações fabris*» se incluirão as obras destinadas ao «*aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*», o que é confirmado pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, ao referir-se a «*investimentos relacionados com (...) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*». Embora a Portaria n.º 297/2015 não possa validamente «*interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar*» qualquer norma do RFAI, por força da proibição que consta do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, o seu reconhecimento da inclusão dos investimentos no aumento da capacidade de estabelecimentos entre as aplicações relevantes não deixa de ser uma confirmação da correcção daquela interpretação declarativa.

Por outro lado, afigura-se que a substituição uma cobertura em fibrocimento, que contém amianto, que é público e notório tem inconvenientes ambientais e para a saúde pública que justificaram a imposição legal da sua remoção em edifícios, instalações e equipamentos de empresas (Leis n.ºs 2/2011, de 9 de Fevereiro e 63/2018, de 10 de Outubro), não pode deixar de ser considerada uma «*reparação*», para efeitos do n.º 2, alínea ii), do artigo 22.º do RFAI, uma vez que se está perante a substituição de uma cobertura deficiente por uma que cumpre as determinações legais.

Aliás, a própria Administração Tributária, no Relatório da Inspeção, refere que «*se trata de uma obra de reparação*» do telhado, o que basta para enquadramento da situação no teor literal do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, que, pelo que se disse, não pode ser afastado pela Portaria n.º 297/2015.

Por isso, também por esta via, o investimento do projecto CY... se enquadra no RFAI.

Assim, a correcção efectuada relativamente, a este projecto enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3.4. Questão do projecto CY...– A... Tuna Capacity (€ 42.080,00)

Como se refere no Relatório da Inspeção Tributária, «*da leitura do formulário de aprovação referente ao projeto de investimento A... Tuna Capacity (CY..., contabilizado na Conta SNC 4536/05) retira-se a seguinte informação: "Com este investimento A... pretende aumentar a capacidade de atum pré-cozinhado de 2.000 toneladas líquidas por ano (excluindo saladas) para 3.500 em 2015 e 4.850 em 2017*».

Esta finalidade do projecto foi confirmada pela prova testemunhal que assegurou que dele derivou um aumento da capacidade de produção e de linhas de produção (depoimento da testemunha E...).

No entanto, a Administração Tributária efectuou uma correcção relativamente a este projecto por entender que «*os investimentos em crise não respeitam à aquisição e uso de novos equipamentos, mas à substituição de peças de ativos fixos tangíveis, bem como à alteração de ativos fixos tangíveis, todos eles anteriormente existentes na A...* » e «*quanto ao Painel de Controlo em Língua Portuguesa e ao Manual de Instruções Traduzido em Português, estes investimentos ficaram concluídos em 2015*». Por estas razões, a Administração Tributária entendeu que «*todos estes investimentos não são enquadráveis no Art.º 22, n.º 2 do CFI e Art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015*».

Com excepção do «*Painel de Controlo em Língua Portuguesa e ao Manual de Instruções Traduzido em Português*», não são claras as razões pelas quais a Administração Tributária entendeu que os investimentos referidos não se enquadram no artigo 22.º, n.º 2, do CFI e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015.

Na verdade, a Administração Tributária não questiona que o investimento se destinava a aumentar a capacidade de atum pré-cozinhado de 2.000 toneladas líquidas por ano (excluindo saladas) para 3.500 em 2015 e 4.850 em 2017, pelo que se trata de uma situação prevista literalmente naquela alínea d).

Por outro lado, a referência que se faz naquele artigo 22.º, n.º 2, a «*ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo*», não exclui a aquisição de peças para melhorar equipamentos existentes, desde que sejam adquiridas em estado novo.

A restrição que a Administração Tributária faz a «*equipamentos novos*» não tem correspondência no texto daquela norma e a inclusão da reparação de instalações fabris entre

as aplicações relevantes [que se infere da já citada excepção à excepção prevista na subalínea ii) daquele n.º 2], leva a concluir que não são apenas relevantes novos equipamentos.

Pelo exposto, conclui-se que, com excepção do gasto relativo ao painel de controlo (no valor total de € 6.200,00), que ocorreu em 2015, esta correcção enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, na parte respectiva.

3.3.5. Questão do projecto...– Air ... (€ 42.300,79)

A administração tributária efectuou uma correcção relativa a este projecto por entender este *«investimento consiste num investimento de substituição, o qual não traduz um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente»*, e por isso, entende ser não enquadrável no artigo 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015.

Da prova produzida testemunhal resulta que não se tratou de uma mera substituição do compressor anterior, que sofreu uma avaria sem reparação economicamente viável, mas sim da aquisição de um novo compressor, com maior capacidade produtiva e de uma eficiência energética superiores ao equipamento anteriormente existente, mais adequado ao aumento da capacidade de produção da Requerente (depoimentos das testemunhas D... e E...).

Assim, conclui-se que esta correcção enferme de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3.6. Questão do projecto CY...– Structural Sanitary Improvements (€ 69.164,87)

A Administração Tributária entendeu relativamente a este projecto que, *«apesar dos materiais aplicados serem novos estes estão a ser aplicados em ativos fixos tangíveis já existentes na A...»* e que as prestações de serviços *«consistem em reparações e/ou substituições desses ativos fixos, as quais não conduzem a um aumento da capacidade de um estabelecimento*

já existente», pelo que efectuou uma correcção por entender que «estes investimentos não são enquadráveis no Art.º 22, n.º 2 do CFI e Artº 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015».

Da prova testemunhal produzida resulta que despesas em causa visaram a adaptação das estruturas sanitárias da fábrica ao aumento da capacidade de produção que registou e que a readequação das instalações aqui em causa à nova dimensão produtiva da fábrica também contribuiu para o aumento da capacidade produtiva e da eficiência da mesma, na medida em que permitiu diminuir os tempos de pausa dos trabalhadores nas deslocações às instalações sanitárias (depoimentos das testemunhas D... e E...).

Como já se referiu, da subalínea ii) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI conclui-se que as reparações e ampliações em unidades fabris se inclui entre as aplicações relevantes para o RFAI e o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente está previsto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015.

Por isso, esta correcção enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3.7. Questão do projecto CY...– Floors (€ 46.056,40)

Este projecto consistiu em *«recobrir com material anti-escorregadio um total de 1610m2, cobrindo principalmente toda a sardinha, saladas e cavala (sem pele e filetes), que tem sido documentada e avaliada como áreas de maior preocupação quanto às condições do piso».*

A Administração Tributária entendeu que, atendendo às condições técnicas descritas na proposta, verifica-se que se trata de *"Betão antigo com desgaste e avarias localizadas, apresentando contaminação generalizada"*, o qual será substituído por novo pavimento, pelo que considerou que os investimentos não são enquadráveis no Art.º 22, n.º 2 do CFI e Artº 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015.

Da prova testemunhal produzida resulta que este investimento enquadra-se na política geral da Requerente de melhoria das suas instalações, tendo em vista o aumento da sua capacidade produtiva e a obtenção de ganhos de eficiência, que o novo pavimento é composto por uma substância sofisticada e que aumenta o seu grau de aderência, higienização e resistência a bactérias e que contribui igualmente para o aumento da capacidade produtiva e dos ganhos de eficiência da Requerente, na medida em que torna a limpeza do pavimento num processo mais rápido e com menos custos associados (depoimentos das testemunhas D... e E...).

Assim, pelo que já se referiu relativamente a correção anterior, está-se perante uma substituição conexcionada com o aumento da capacidade produtiva da fábrica Requerente que se enquadra no artigo 22, n.º 2 do CFI e no 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015.

Pelo exposto, esta correção enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua anulação de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3.8. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às correções relativas à aplicação do RFAI, com fundamento em vícios de violação de lei, que asseguram estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões colocadas quanto a estas correções, de harmonia com o disposto nos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

3.3.9. Questão da legalidade da liquidação de juros compensatórios

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- resulta evidente da presente petição que em todos os temas aqui impugnados, mormente: i) a dedutibilidade dos gastos com bens de curta duração; ii) a dedutibilidade dos encargos com o aluguer sem condutor de viatura ligeira de passageiros; e iii) as aplicações consideradas relevantes para efeitos de determinação da dedução de RFAI de 2016; a Requerente atuou fundada numa interpretação plausível e razoável das disposições legais aplicáveis, em obediência aos princípios da boa-fé e da verdade material;
- ainda que se considerem ser erróneos os entendimentos da A..., sempre se diria que esses erros resultam de simples divergência, não culposa e que não permitiam alegar da existência de dolo ou negligência;
- à AT, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que cabe provar o nexo de causalidade e do juízo de censura sobre a conduta do contribuinte, uma vez que se trata de factos constitutivo de um direito seu

Relativamente às partes da liquidação de IRC que têm como pressuposto correcções que são ilegais, a ilegalidade afecta a liquidação dos juros compensatórios correspondentes, pois esta tem a liquidação de IRC como pressuposto.

No que concerne à liquidação de juros compensatórios constata-se que a única fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária é a seguinte: *«Às correcções Identificadas no Ponto III. do Relatório acrescem Juros Compensatórios. nos termos do Artº 35.º da LGT»*.

Na demonstração de liquidação de juros que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, indicam-se os períodos a que se referem os juros, a taxa aplicável, a causa da liquidação (recebimento indevido e retardamento de liquidação) e referências genéricas aos artigos 102.º do CIRC e 35.º da LGT.

O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária»*.

A responsabilidade objectiva é excepcional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (art. 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se que, para efeitos de responsabilidade por juros compensatórios, só se está perante um «*facto imputável ao sujeito passivo*» quando puder formular-se um juízo de censura em relação à sua conduta.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte.²

Assim, não sendo invocada culpa da Requerente como pressuposto das liquidações de juros compensatórios, estas enfermam de vícios de violação do referido artigo 35.º, n.º 1, da LGT, que justificam que sejam anuladas, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4. Reembolso de quantia paga e juros indemnizatórios

Em 27-08-2019, a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, no montante de € 126.063,56 (documento n.º 8) e pede o reembolso da quantia de € 105.331,41

² Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 20-3-1996, processo n.º 20042, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-3-1998, página 1067;
- de 2-10-1996, processo n.º 20605, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-1998, página 2707;
- de 18-2-1998, processo n.º 22325, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 553;
- de 3-10-2001, processo n.º 25034, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 492, página 1615, e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2080;
- de 29-1-2003, processo n.º 1647/02, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 164;
- de 12-3-2003, processo n.º 26800, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 506, 219 e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 545;
- de 19-11-2008, processos n.ºs 325/08 e 576/08;
- de 11-3-2009, processo n.º 961/08.

(correspondente ao montante de imposto e juros compensatórios cuja anulação pediu), com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT

(na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

4.1. Reembolso

O reembolso decorre da anulação da liquidação, pelo que só poderá ocorrer quanto à quantia correspondente às correcções que são anuladas. Na verdade, a Requerente não impugnou a totalidade das correcções nem o pedido de pronúncia arbitral procede na totalidade.

O pedido de pronúncia arbitral procede quanto às questões relativas ao RFAI, nos valores de € 48.000,00 (ponto 3.3.2.), € 28.600,00 (ponto 3.3.3.), € 35.880,00 (€ 42.080,00 - € 6.200,00, ponto 3.3.4), € 42.300,79 (ponto 3.3.5), € 69.164,87 (ponto 3.3.6) e € 46.056,40 (ponto 3.3.7.).

O pedido de pronúncia arbitral procede ainda quanto aos juros compensatórios no valor de € 10.277,82.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante exacto a reembolsar, a condenação respectiva terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão [artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea d) da LGT].

4.2. Juros indemnizatórios

O direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, conclui-se que há erro na liquidação imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 27-08-20219, data em que a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto às questões referidas nos pontos 3.3.2. (valor de € 48.000,00), ponto 3.3.3. (valor de € 28.600,00), 3.3.4. (valor de € 35.880,00, resultante do valor da correcção de € 42.080,00, abatido do valor de € 6.200,00, referente ao ano de 2015), 3.3.5. (valor de € 42.300,79), 3.3.6. (valor de € 69.164,87) e 3.3.7. (valor de € 46.056,40);
- B) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão dos juros compensatórios (ponto 3.3.9);
- C) Anular a liquidação de IRC n.º 2019..., na parte correspondente às correcções referidas na alínea A) e aos juros compensatórios;
- D) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às restantes questões e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respectivos pedidos;
- E) Julgar parcialmente procedentes os pedidos de reembolso e juros indemnizatórios, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente os respectivos montantes que forem determinados em execução do presente acórdão nos termos referidos nos pontos 4.1. e 4.2..

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de € **105.331,41**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 3,41% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 96,59%.

Lisboa, 28-09-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Jorge Carita)

(Jónatas Machado)