

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 422/2020-T

Tema: IRC – RFAI; Benefício fiscal; Período de manutenção do investimento; Vícios procedimentais; Incompetência territorial da Administração tributária.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. André Festas da Silva e Prof.º Doutor Jónatas Machado (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 13-11-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., contribuinte n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... ..., Loures, cujo serviço periférico local do seu domicílio é o Serviço de Finanças de Loures ..., sito na ...-..., ...-... Sacavém, doravante designada por “Requerente”, veio, nos termos do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de IRC n.º 2020..., relativa ao exercício de 2017, e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2020... .

A Requerente pede juros indemnizatórios, contabilizados sobre o valor do imposto pago (€ 181.508,43), desde a data do respetivo pagamento (19-06-2020).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-08-2020.

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, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-10-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas *a*) e *b*) 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 13-11-2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 18-02-2020, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal, em que foi decidido que o processo prosseguisse com alegações.

As Partes apresentaram alegações.

Na sequência de despacho de 16-03-2021, a Administração Tributária foi notificada para juntar aos autos o processo administrativo da Direcção de Finanças de ... que correu termos sob o n.º DI 2018..., referido a fls. 8 do RIT relativo à OI 2019...

Em 25-03-2021, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio juntar o «*despacho interno DI2018... e informação elaborada ao abrigo do mesmo*».

Em 31-03-2021, a Requerente veio pronunciar-se sobre os documentos juntos pela Autoridade Tributária e Aduaneira, defendendo, em suma, que

- os documentos juntos pela Requerida evidenciam uma opacidade da administração referentes aos termos do procedimento inspetivo n.º sob o DI 2018..., porquanto não titulam a execução de quaisquer atos praticados no âmbito do referido procedimento, designadamente despacho de extensão de competências à Direcção de Finanças de ..., por a Requerente ter sede em Lisboa, nem revelam a realização de quaisquer das diligências identificadas nas pp. 8 e 9 do RIT, em concreto os alegados e mencionados contactos junto dos serviços alfandegários da AT, no âmbito dos quais – ainda segundo o RIT – foram recolhidos os documentos ali juntos sob o anexo III.

- a Requerente desconhece o itinerário dos atos e comportamento da AT que conduziu à emissão da liquidação de IRC aqui em discussão, colocando em causa a respetiva sindicância pelo Tribunal;
- a omissão de colaboração, por parte da Requerida, vem dificultando a avaliação do (in)cumprimento dos pressupostos legais da sua atuação no âmbito do procedimento de inspeção interna n.º DI 2018...;
- o procedimento de inspeção interna que correu sob o n.º DI2018... - e respetivos atos inspetivos praticados no âmbito do procedimento – está inquinado de ilegalidade;
- o despacho que determina o início do procedimento inspetivo interno encontra-se datado 19-07-2018 e identifica a Requerente como detendo a sua morada na Rua ..., n.º..., ...-... ..., mas, naquela data a sede da Requerente estava situada na referida Avenida ..., em Lisboa, sendo o serviço periférico local do domicílio da Requerente era o Serviço de Finanças de Lisboa ... e não o Serviço de Finanças de Loures ...;
- apenas em 20-02-2019, a Requerente alterou a sua sede para a Rua ..., n.º ..., ..., concelho de Loures;
- a Requerente impugna a genuinidade e veracidade dos documentos juntos pela Requerida, com o seu requerimento datado de 25.03.2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada deste requerimento da Requerente através de correio electrónico expedido em 31-03-2021 e nada veio dizer no prazo supletivo geral de 10 dias, a contar da data em que se presume ter sido efectuada a notificação. (¹)

No entanto, em 22-04-2021, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio apresentar o processo DI2018... .

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

¹ «O prazo para qualquer resposta conta-se sempre da notificação do ato a que se responde», nos termos do artigo 149.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT . O prazo para resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira à impugnação da genuinidade e veracidade dos documentos, terminou em 16-02-2021, considerando que os prazos estiveram suspensos ao abrigo do artigo 6.º-B da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, na redacção da Lei n.º 4-B/2021, de 01 de Fevereiro (com produção de efeitos a 22 de Janeiro de 2021, nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 4-B/2021), até 6 de Abril de 2021, por força da revogação daquele artigo 6.º-B, pelo artigo 6.º da Lei n.º 13-B/2021, de 05 de Abril, com entrada em vigor em 06-04-2021.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, 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

- A.** A Requerente é uma entidade, sujeito passivo de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas que exerce a sua atividade, entre outras, na área de aluguer de bens recreativos e desportivos (CAE 077210);
- B.** A B..., Lda., com o NIPC..., é uma sociedade comercial que tem como objeto comercial a “compra e venda de embarcações de recreio, importação e exportação de embarcações de recreio; prestação de serviços e consultoria na área da náutica de recreio; reparação de embarcações de recreio. Comércio de material náutico; comércio veículos automóveis ligeiros. actividades de animação turística; aluguer de meios de transporte marítimo e fluvial com e sem tripulação; actividades de operadores turísticos; aluguer de bens recreativos e desportivos; organização de eventos (documentos n.ºs 7 e 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- C.** Em 25-03-1996, a Requerente tinha a sua sede no ..., n.º..., ..., ...- («Insc.» da página 1 do documento n.º 6);
- D.** Em 12-11-2013, a Requerente passou a ter a sua sede no ..., ..., ...- («Insc.4» da página 3 do documento n.º 6);
- E.** Em 18-07-2014, a Requerente tinha a sua sede nesse local («Insc.7» da página 4 do documento n.º 6);
- F.** Em 04-01-2018, a Requerente alterou a sua sede do concelho de Torres Novas para a ..., n.º..., ..., freguesia ..., concelho de Lisboa («Insc.9» na página 4 do

- documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G.** Em 20-02-2019, a Requerente alterou a sua sede, para a sua actual sede, sita na Rua ..., concelho de Loures («Insc.13» na página 6 do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H.** Em 23-12-2013, a Requerente e B..., Lda., celebraram um acordo de compra e venda, mediante o qual a Requerente se comprometeu a comprar uma embarcação da marca ..., modelo ..., equipada com dois motores...–..., com as características e especificações técnicas constantes no documento n.º 9 cujo teor se dá como reproduzido;
- I.** Por despacho de 18-04-2019, proferido pela Diretora de Finanças Adjunta de Lisboa, em substituição, por delegação do Director de Finanças, foi proferido despacho que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte: «*Determino a extensão de competência, nos termos do art.º 17.º do RCPITA, tal como proposto. Deverá a DF de ... assegurar todos os procedimentos subsequentes aos atas de inspeção, nomeadamente a notificação para exercício do direito de audição e notificação do relatório final e acompanhamento das liquidações resultantes dos procedimentos inspetivos*».
- J.** O despacho referido na alínea anterior não foi notificado à Requerente;
- K.** Foi efectuada uma acção inspectiva à Requerente relativa ao exercício de 2017, em sede de IRC, com base na Ordem de Serviço n.º OI2019..., da Direcção de Finanças de ..., datada de 08-05-2019, tendo-se iniciado a inspecção em 14-05-2019;
- L.** Foi notificado à Requerente um projecto de Relatório da Inspeção Tributária (RIT), sobre o qual aquela se pronunciou, no exercício do direito de audição, nos termos que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, requereu a inquirição de uma testemunha e referiu seguinte:

5. Ocorre que, contrariamente ao referido no projeto de relatório, a Interessada adquiriu a propriedade da referida embarcação em Janeiro de 2014, tendo, neste âmbito efetuado o pagamento do respetivo preço, nos termos acordados com a B..., LDA., em 3 tranches.

6.º Assim, a primeira tranche, no valor de € 111.437,18, referente ao investimento efetuado foi paga diretamente à produtora da embarcação, C..., em 03.01.2014 - cfr. doc. n.º 1 ;

7. A segunda tranche foi paga, igualmente diretamente à C..., em 26.03.2014, no valor de € 110.778,97-cfr. doc. n.º 2;

8. O remanescente foi pago à B..., LDA. Assim, em 04.06.2014 transferiu para aquela entidade o valor de € 357.832,63 - cfr. doc. n.º 3

9. E, mais tarde, em 30.06.2014, transferiu o valor de € 4.199,90, a título de diferenças cambiais - cfr. doc. n.º 4.

10. Salvo o devido respeito não será pela análise de uma fatura que se poderá concluir a data da celebração de um contrato de compra e venda, nem o momento de transmissão da propriedade de um bem;

11 Sendo certo que se a B..., LDA. se atrasou na emissão e envio da correspondente fatura, não poderá a interessada ser responsabilizada por este facto.

12. A interessada celebrou o contrato de compra e venda que tem por objeto o referida embarcação em janeiro de 2014, sendo nesse período obtido a propriedade do referido bem.

13. Desde janeiro de 2014 até 30.05.2017 (momento em que a interessada deixou de ter o domínio sobre o bem) decorreram mais de 3 anos.

M. Na sequência do exercício do direito de audição, foi elaborado o RIT que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

(...)

II -1. Credencial e período em que decorreu a ação

A presente ação inspetiva teve por base a ordem de serviço n.º OI2019...de 08-05-2019, iniciada a 14-05-2019.

II - 2. Motivo, âmbito e Incidência temporal

A ordem de serviço OI2019..., de âmbito parcial, com incidência em sede de IRC, prevendo análise ao exercício de 2017, teve origem em delegação de competência territorial por parte da DF de Lisboa a favor da DF de..., que chegou a estes serviços a 29-04-2019 via GPS, à qual coube o n.º de comunicação: ...2019... .

III- DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1.-IRC

No decurso de procedimento inspetivo anterior (OI2017...) detetou-se que o SP adquiriu uma "embarcação nova da marca ... modelo ..., Serial number..., número de casco "Holl ID Number"..., equipada com 2 motores (...) com os números A3... e A3..., com os números de transmissão "Drive Number" ...00... e ...00..., de acordo com descritivo da Fatura n.º 1/4 de 09-06-2014, emitida por B..., Lda, NIPC..., a seu favor, como consta de documento em anexo (Anexo I).

Atestámos ainda da afetação da referida embarcação à sua atividade, nomeadamente quando detetámos que o SP contabilizou documentos que titulam gastos com manutenção desse seu ativo fixo tangível e encontramos reflexo do exercício dessa atividade, ainda que residual, quer na faturação por si emitida, quer no cumprimento das formalidades legais que envolvem o exercício de atividade enquanto agentes de animação turística.

Efetivamente o SP não só se encontrava registado no RNAAT (Registo Nacional de Agentes de Animação Turística) desde 18-06-2014 (Proc.º 114/2014), como tinha, ao longo dos 3 exercícios em análise, os necessários seguros para o exercício de tal atividade.

Verificamos ainda que o sujeito passivo nos exercícios em causa, relacionados com a aquisição acima mencionada, usufruiu de benefícios ao investimento conforme de seguida se descreve.

III. 1. 1. - Benefícios ao Investimento

Pela análise declarativa às Mod. 22 de IRC, entregues voluntariamente pelo SP verificamos que o SP beneficiou do regime de incentivo ao investimento previsto na Lei 10/2009 de 10/03 conjugada com os artºs 26º a 32º do DL 162/2014 de 31/10, conforme se resume:

Ano	Data de entrega	Mod. 22	Anexo D da Mod. 22			
		C355	C713	C714	C715	C716
2014	21-05-2015	96.974,99 €	- €	451.807,42 €	96.974,99 €	354.832,43 €
2015	19-05-2016	83.884,58 €	354.832,43 €	- €	83.884,58 €	270.947,85 €
2016	31-07-2017	30.263,57 €	270.947,85 €	- €	30.263,57 €	240.684,28 €

Por essa via o SP abateu, ao seu imposto (IRC) a pagar, os montantes indicados nos C355 das suas declarações Mod. 22.

Solicitámos, relativamente a 2014, justificação para aquela dedução e demonstração do respetivo cálculo, em resposta o SP apresentou os elementos que aqui se copiam:

Investimento	Barco	607.229,69 €
Investimento	Imovel	1.200.000,00 €
total investimento		1.807.229,69 €
Dotação Período (1.807.229,69 x 25%)	25%	451.807,42 €
Dedução Período - colecta x 50% (193.949,99 x 50%)	50%	96.974,99 €

De facto, no ano de 2014 o SP procedeu a investimento numa embarcação nova (a embarcação "...") que afetou à realização do seu objeto social, a qual teve um custo de aquisição associado de 584.144,58€ de acordo com fatura nº 1 / 4 de 09-06-2014 emitida pelo fornecedor do equipamento, B..., Lda, NIPC... .

A este valor, o SP acresce os gastos com a aquisição de uma Balsa ... e de um Barco ... Sport, para complemento da embarcação anterior, pelas importâncias, líquidas de imposto sobre o valor acrescentado, de 21.159,01€ e 1.926,00€, respetivamente, totalizando os 607.229,69€ indicados pelo SP.

Pela Lei n.º 10/2009 de 10-03 é aprovado o regime fiscal de apoio ao investimento para 2009, prorrogado para os anos seguintes, tendo essa prorrogação operado efeitos nos anos em análise através do DL 162/2014 de 31-10, no seu art.º 22º define-se que:

"1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2º, 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.

í - 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(...)

Por sua vez, a alínea b) do n.º 2 do art.º 2º do mesmo diploma refere: "Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;", como sendo uma atividade económica onde são elegíveis os investimentos realizados ao abrigo desta disposição legal.

Tai como concluímos, o SP passou a exercer, a título acessório, atividade na área do aluguer de bens desportivos ou recreativos, nomeadamente através do aluguer da embarcação "...", que havia adquirido no estado "novo", considerando-se para aqueles efeitos que aquela consubstancia uma "atividade com interesse para o Turismo".

De facto, a empresa teve a seu cargo a exploração da referida embarcação, a qual se achava em território nacional, mais concretamente na região do Algarve, encontrando-se ancorada na Marina de ..., a partir de cujas instalações foram concretizadas as ocasiões da sua utilização, conforme

resulta da análise aos elementos recolhidos no âmbito da ação inspetiva anterior já identificada.

Perante as evidências recolhidas de que aquela componente da atividade acessória do SP decorreu no Algarve e de que, em simultâneo com a aquisição da embarcação em causa, o SP altera o seu objeto social, o qual passou a incluir, tal como já referimos, "ALUGUER DE BENS RECREATIVOS E DESPORTIVOS", podemos concluir que houve um alargamento do seu leque de atividades desenvolvidas com reflexos ao nível geográfico, isto é, originando a criação de um estabelecimento no Algarve, região onde se localizou a concretização desta nova atividade do SP,

Considerando-se que o investimento se realizou naquela região, por ser aí:

- *que se encontravam os ativos alvo desse investimento;*
- *que se desenvolveu a nova atividade do SP e;*
- *a localização do mercado que beneficia desse investimento.*

Assim, o SP pôde beneficiar de dedução à sua coleta de IRC nos termos do disposto no art.º 23º, n.º 1, al. a), pt2) do RFAI, onde se refere uma percentagem de 10% sobre o investimento elegível.

Havendo lugar à reposição parcial do benefício fiscal em causa, concretamente no que respeita ao imóvel considerado pelo SP, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, procedeu-se à correção devida nos montantes deduzidos em excesso àquele título, conforme demonstramos:

Ano	Data de entrega	Coleta	Limite artº 23º, nº 2 al. b) RFAI (50% da coleta)	Mod. 22 C 355		Correção aos benefícios (Declarado - Aceite)
				Declarado	Aceite 10% do investimento se < do que o limite	
2014	21-05-2015	193.949,99 €	96.975,00 €	96.974,99 €	60.722,97 €	36.252,02 €
2015	19-05-2016	167.769,16 €	83.884,58 €	83.884,58 €	60.722,97 €	23.161,61 €
2016	31-07-2017	60.527,14 €	30.263,57 €	30.263,57 €	30.263,57 €	- €

Constatou-se ainda que a 16-05-2017, o SP emitiu a sua fatura nº FA 2017/32, a favor de D..., com residência em ...- New Zealand, conforme cópia em anexo (Anexo II).

Comparando as datas das faturas de venda e de compra daquele AFT, verificamos que as mesmas distam menos de 3 anos entre si, pelo que não estariam reunidas as condições estipuladas na Lei 10/2009 de 10/03 conjugada com os arts 26º a 32º do DL 162/2014 de 31/10, conforme demonstraremos adiante.

Em face das informações recolhidas haveria que conferir o acréscimo de imposto no ano de 2017, o qual operaria em sede de IRC na própria mod. 22, a qual deveria ser entregue até 31-05-2018, prazo que foi entretanto prolongado até 30-06-2018 através de Despacho de 09-04-2018 da responsabilidade do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Na sequência dessa necessidade de acompanhamento retirou-se Despacho Inspetivo interno nº DI2018..., em cuja operacionalização foi possível constatar que, uma vez entregue aquela declaração de rendimentos pelo SP a 24-06-2018, a mesma não contemplava qualquer acréscimo ao IRC apurado derivada da reposição de benefícios fiscais.

No desenvolvimento daquele procedimento inspetivo contactámos os serviços alfandegários da AT para recolha de cópia do exemplar 3 do DAU que acompanhou e respeita à exportação inerente à venda do AFT em análise, o qual anexamos ao presente relatório (Anexo III).

Contactámos o SP em diversas ocasiões e na pessoa de diferentes seus representantes/interlocutores, desde o Contabilista Certificado à data das diligências, Sr. E..., NIF ... ao Sr. F..., nomeado interlocutor no processo inspetivo externo anterior, dando-se inclusive conhecimento ao Sr. G..., administrador da empresa.

Desses contactos resultou evidência de que efetivamente aquela reposição não havia tomado o seu devido lugar, não havendo manifesta disponibilidade da parte do SP para a regularização voluntária da falha detetada.

Atendendo a que o SP alterou a sua sede para a área geográfica da DF de Lisboa, remetemos para aquela UO, via GPS a 26-02-2019, relato da situação

acima descrita, tendo obtido em resposta delegação de competência territorial para a prossecução do presente procedimento inspetivo.

Recordem-se os factos:

1º - A 09-06-2014 o SP adquiriu através da Fatura nº 1/4 emitida pela B..., Lda., NIPC ... uma embarcação nova da marca ... modelo ..., com nº de série ... e nº de casco ...25..., equipada com 2 motores ...; (Anexo I)

2º - A 16-05-2017 através da sua Fatura nº FA 2017/32 o SP alienou a mesma embarcação a favor de um seu cliente com residência na Nova Zelândia; (Anexo II)

3.º - Àquela exportação correspondeu o DAU nº 2017PT... com data de 30-05-2017, no qual refere, além da identificação dos expedidor e destinatário, coincidentes com os operadores, nomeados na fatura referida no ponto imediatamente anterior, em concreto no campo 44 do DAU aquela mesma fatura; (Anexo III)

Conclui-se que o AFT foi adquirido e novamente alienado num prazo inferior a 3 anos.

Recorrendo novamente ao enquadramento legal da situação em análise, em concreto o RFAI (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento) o qual foi entrou em vigor com a publicação do DL 162/2014 de 31 de outubro, verificamos que o seu art.º 22º, nº 4 al. c) determina que:

"Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições: (...) c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas (...) os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar nº 25/2009 (...) ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observando as regras previstas no art.º 31-B do CIRC". (sublinhado nosso)

Conforme se percebe da leitura dos factos relatados na presente exposição, o SP não cumpriu com este requisito, pois efetivamente alienou o bem objeto do investimento considerado para efeitos fiscais, antes de decorrido aquele período mínimo de três anos, não se enquadrando em qualquer das situações previstas para períodos inferiores (vida útil/abate físico).

Nestes termos, teria que se verificar a aplicação do disposto no art.º 26º do RFAI, o qual define:

"Em caso de incumprimento do disposto na alínea c) do nº 4 do art.º 22º, é adicionado ao IRC relativo ao período de tributação em que o sujeito passivo alienou os bens objeto do investimento o imposto que deixou de ser liquidado em virtude do presente regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 10 pontos percentuais."

Conforme já mencionámos, compulsámos os elementos ao dispor da AT, nomeadamente a aplicação informática "Consulta de IRC - Declarações", verificámos que o SP entregou a modelo 22 de IRC do exercício da alienação do bem, ou seja de 2017, a 24-06-2018, de cuja análise resultou evidência do incumprimento ao art.º 26º do RFAI, pela não consideração do imposto que deixou de ser liquidado pela aplicação do RFAI acrescido dos devidos juros compensatórios, deixando o C372 do Q10 daquela declaração em branco;

Após outras diligências desenvolvidas no decurso do procedimento inspetivo que precedeu o presente (DI2018...), às quais já aqui nos referimos, não foi possível reverter a situação nem concluir de forma diferente da aqui refletida, isto é, da falta de reposição de benefício fiscal ao nível do IRC, nos termos da legislação acima mencionada.

Assim, impõe-se procedermos à correção da irregularidade detetada, isto é à reposição da totalidade do benefício usufruído no decurso dos 3 exercícios afetados pela aquisição do AFT em causa, num total de 151.709,51€, conforme se retira do quadro abaixo:

Ano	Benefício Fiscal
2014	60.722,97€
2015	60.722,97€
2016	30.263,57€
TOTAL	151.709,51€

Contudo, como vimos, para além do valor de imposto alvo de benefício o SP deve entregar ao Estado uma compensação, que corresponde à aplicação de uma taxa correspondente à dos juros compensatórios acrescida de 10 pontos percentuais, a qual incidirá sobre o próprio valor de imposto e a ele deve ser acrescida, conforme se demonstra adiante.

Sabendo que, de acordo com o art.º 35º, nº 10 da LGT, a taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil, estando fixada, atualmente, em 4 % ao ano, a qual vigora desde 1 de Maio de 2003, conforme estabeleceu a Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, apuramos uma compensação de:

$$151.709,51€ \times (4\% + 10\%) = 21.239,33€$$

A qual deve ser acrescida ao valor de imposto que há a repor:

$$151.709,51€ + 21.239,33€ = 172.948,84€$$

Determinando-se desta forma qual a importância de IRC a corrigir no âmbito do presente procedimento, correção que propomos desde já e que deverá produzir efeitos ao nível do campo C372 do Q10 da mod. 22 do exercício da alienação (2017).

(...)

VII- INFRAÇÕES VERIFICADAS

Com a adoção da conduta antes descrita, o SP cometeu infração ao disposto nos art.º 26 do RFAI, conjugado com os art.ºs 90º e 120º, ambos do CIRC, a qual está sujeita à punição prevista no art.º 119º do RGIT.

(...)

IX- DIREITO DE AUDIÇÃO

Foi efetuada notificação postal ao SP através do N. ofício nº ... datado de 27-06-2019 do projeto de relatório que coube à Ordem de Serviço aqui em causa, servindo o mesmo também para efeitos do exercício do seu direito de audiência prévia preconizado no art. 60º da Lei Geral Tributária e do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira.

Veio o SP exercer o direito de audiência no dia 17-07-2019, via postal, mediante a apresentação de petição assinada pelos advogados, com escritório na Rua ..., nº ... - 1º andar - ..., Apartado ..., ...-... Braga, H... (Cédula Profissional nº...) e I... (Cédula Profissional nº...), nomeados seus mandatários em procuração cuja cópia vem anexa à mesma.

Naquela petição, vem o SP contrariar as conclusões retiradas no decurso do procedimento inspetivo aqui em causa a propósito da reposição dos benefícios usufruídos na sequência de investimento reportado ao ano de 2014, conforme anteriormente exposto, alegando nos pontos 5 a 9 da sua petição:

5. Cobre que, contrariamente ao referido no projeto de relatório, a interessada adquiriu a propriedade da referida embarcação em Janeiro de 2014, tendo, neste âmbito efetuado o pagamento do respetivo preço, nos termos acordados com a B... , LDA., em 3 tranches.

6. Assim, a primeira tranche, no valor de € 111.437,18, referente ao investimento efetuado foi pago diretamente à produtora da embarcação, C... , em 03.01.2014 - cfr. doc. n.º 1

7. A segunda tranche foi paga, igualmente diretamente à C... em 26.03.2014, no valor de € 110.778,97 - cfr. doc. n.º 2.

8. O remanescente foi pago à B... LDA. Assim, em 04.06.2014 transferiu para aquela entidade o valor de € 357.832,63 - cfr. doc. n.º 3

9. E, mais tarde, em 30.06.2014, transferiu o valor de € 4.199,90, a título de diferenças cambiais - cfr. doc. n.º 4.

Ali reporta o momento da aquisição do bem em causa ao momento do pagamento do preço do mesmo, identificando 3 tranches, indicando como momento da primeira a data de 03-01-2014 e remetendo para documento anexo (1), contudo, verifica-se que a mesma foi ordenada a 27-12-2013, conforme consta do próprio anexo.

Da mesma forma, identifica o dia 26-03-2014 como sendo o momento do pagamento de uma 2ª tranche, sendo que a data da ordem de transferência foi de 25-03-2014, tal como se retira do documento anexo que junta (2).

Quanto à 3ª tranche indicada pela A... foi concretizada a 04-06-2014 (data da ordem da transferência), de acordo com informação constante do documento anexo pela própria empresa (3).

Além destas transferências, o SP indica ainda um 4º movimento financeiro a 30-06-2014, que relaciona com o pagamento do AFT em causa, juntando como comprovativo, apenas, uma cópia do extrato contabilístico da conta 271311009 - B..., Lda. (4).

Em face da explanação efetuada pelo SP verificamos que temos vários momentos associados aqueles movimentos, recorde-se: 27-12-2013, 03-01-2014, 25-03-2014, 26-03-2014, 04-06-2014 e 30-06-2014, num total de 6.

Pretende o SP ver reportado o momento de aquisição da embarcação objeto de benefício ao investimento à data do primeiro daqueles movimentos, indicando que a transmissão de propriedade se deu a 03-01-2014, contudo, partindo do seu raciocínio, teríamos hipoteticamente que considerar como data relevante o dia 27-12-2013, uma vez que foi essa a data em que foi dada ordem para a transferência em causa.

Caso o contrato de aquisição tivesse sido efetivamente celebrado aquando daquela transferência, o momento do investimento reportar-se-ia ao ano de 2013 e não ao ano de 2014, pelo que o direito ao benefício pelo investimento realizado nasceria em 2013. Pela análise às declarações fiscais entregues pelo SP relativas ao ano de 2013, verifica-se que o mesmo não considerou aquele investimento como elegível para os efeitos enunciados naquele exercício.

Por outro lado, confirma-se que, tal como o SP enuncia, as transferências relativas às 3 primeiras tranches têm como beneficiários:

- 1ª Tranche (ordem de 27-12-2013): C...;*
- 2ª Tranche (ordem de 25-03-2014): C...;*
- 3ª Tranche (ordem de 04-06-2014): B...;*

Dos documentos comprovativos das transferências não consta qualquer elemento identificativo do negócio/contrato/fatura/bem em causa, dali não se conseguindo aferir da relação entre cada uma daquelas transferências ou entre elas e a aquisição da embarcação "...", podendo inclusive respeitar a operações económicas distintas, ainda mais que os destinatários são divergentes.

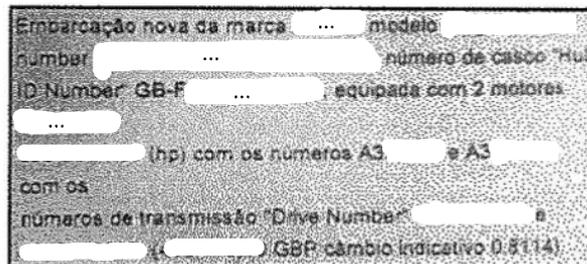
Sendo ainda certo que as duas primeiras tranches identificadas pelo SP relacionam-se com entidade terceira, não coincidente com a alienante do AFT em causa.

Na sua petição e na análise que faz dos factos em causa, o SP desconsidera a fatura nº 1/4 de 09-06-2014, emitida a seu favor pela B..., da qual consta a afirmação "Os bens facturados foram colocados à disposição do adquirente

nesta data/os serviços prestados foram realizados nesta data", privilegiando as transferências anteriormente analisadas.

Pela referida fatura o SP adquire a posse (na data da mesma) dos bens nela mencionados (neste caso a embarcação "..."), à semelhança do que acontece sempre que é emitido um documento daquela natureza a propósito de uma qualquer operação económica, pois de facto uma fatura trata-se de um documento comercial que serve de comprovativo da transmissão e que atesta que o cliente é proprietário do bem ou bens nele mencionado(s).

A fatura não só serve de prova de compra como assume carácter de especial formalismo na medida em que serve de título de aquisição dos produtos nela descritos. Assim, pelo teor da Fatura nº 1/14 da B... a favor da empresa verificamos que, naquela data, a emitente transmitiu a posse da:



Se o pagamento foi efetuado de uma única tranche ou se foi em várias, se essas tranches foram efetuadas antes ou depois da transmissão, não relevam para a análise em concreto, pois tal prende-se com os contornos do negócio, os quais podem ser variáveis, consoante a capacidade negocial dos intervenientes.

Sendo certo que nos casos de pagamentos antecipados, a título de adiantamento, sinalização ou outro, o beneficiário deverá emitir fatura nos termos do art.º 29º, nº 1 al, b) da CIVA, pela qual: "Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a

solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços"(sublinhado nosso)

Contudo, não foram apresentadas cópias de quaisquer faturas nestas condições.

Por outro lado, por alterações introduzidas pelo Decreto-lei 197/2012, o n.º 132.º do Código do IRC, passou a referir que "o disposto no número 4 do artigo 115.º do Código do IRS à aplicável, com as necessárias adaptações, aos rendimentos sujeitos a IRC".

Determinando o n.º 4 do art.º 115.º do IRS que "as pessoas que paguem rendimentos previstos no artigo 3.º [categoria B) são obrigadas a exigir os respetivos recibos ou faturas".

Da conjugação destas duas normas resulta que quem faça negócio com empresas ou trabalhadores por conta própria fica obrigado a exigir a fatura. O que entra em contradição com as declarações proferidas pelo SP no ponto 11 da sua petição, onde vem:

11, sendo certo que se a B... LDA, se atrasou na emissão e envio da correspondente fatura, não poderá o Interessado ser responsabilizada por este facto.

Contudo, não foram apresentadas cópias de quaisquer faturas nestas condições. No ponto 10 da sua petição o SP também afirma:

10. Salvo o devida respeito não será pela análise de uma fatura que se poderá concluir a data da celebração de um contrato de compra e venda, nem o momento de transmissão da propriedade de um bem.

Porém, nos elementos colocados ao dispor da Autoridade Tributária e Aduaneira pelo próprio SP, nomeadamente no âmbito de procedimento inspetivo anterior (DI2015...), podemos verificar que a A..., SA, foi notificada

pela Alfândega de Faro a 29-07-2014, no decurso do processo nº .../2014, para apresentar, entre outros, "cópia simples do documento de aquisição da embarcação", tendo, em resposta, a empresa apresentado, precisamente, cópia da Fatura em causa, isto é, cópia da Fatura nº 1/4 de 09-06-2014, emitida a seu favor pela B... .

Conclui-se desta forma que não só a AT reconhece aquela fatura como título de aquisição na operação em concreto, como o mesmo reconhecimento lhe é conferido pelo próprio SP, contrariamente ao acima transcrito, sendo naturalmente a opinião exposta no exercício do seu direito de audição divergente quer da inicial quer da real aceção do negócio, sendo óbvio que o momento da transmissão de propriedade se concretiza com a emissão do referido documento o qual materializa a tomada de posse do bem alienado.

Efetivamente, considerando todos os documentos apresentados no despacho inspetivo já aqui identificado, constatamos que o SP:

- *a 18-06-2014 registou-se no RNT (Registo Nacional de Turismo) para o exercício de atividades Marítimo-Turísticas;*
- *a 23-06-2014 contratou apólice de seguro nº..., para efeitos do exercício da sua atividade sujeita a registo junto do RNT: aluguer de embarcações com tripulação e aluguer de embarcações sem tripulação;*
- *a 27-06-2014, a embarcação ... (GB-FLN...4) foi remetida a partir de ...-England com destino a Vilamoura-Portugal, sendo o destinatário nomeado no CMR nº ... (título do transporte intracomunitário a cargo da empresa J...-England) a empresa B..., emitente da fatura que confere a posse da embarcação ao SP;*
- *a 30-06-2014, assinou pedido de 1º registo de embarcação, pedido de declaração de conformidade/homologação e manual de instruções para o proprietário, dirigidos ao Capitão do Porto de Faro;*
- *a 01-07-2014, junto da Capitania do Porto de Faro, procedeu à entrega do seu pedido de 1º registo de embarcação de recreio - livrete e taxa de*

farolagem e balizagem em 01-07-2014, para a embarcação "...", N° de Casco; GB-FLN...;

- *a 02-07-2014 a embarcação "... com o conjunto de identificação "... entrou na Marina de ... onde foi estabelecido contrato de ancoragem;*
- *a 04-07-2014 corresponde o primeiro registo de abastecimento de combustível em território nacional;*
- *a 28/07/2014 a embarcação "... deu entrada na Marina da ..., onde pernitou por 2 noites;*
- *B 16/08/2014, o seu fornecedor/prestador de serviços B... emite a primeira fatura relativa a equipamento/assistência de apoio à embarcação ... "...";*
- *a 16/08/2014 a embarcação "... deu entrada na Marina de ..., onde pernitou para o dia seguinte;*
- *a 17/08/2014 a embarcação "... deu entrada na Marina de ..., onde pernitou para o dia seguinte;*
- *a 30-09-2014 emite fatura nº 140054 ao seu cliente K... SA, NIPC..., pela primeira prestação de serviços de aluguer da embarcação ... com skipper, patrocínio e publicidade;*

Conclui-se assim que, para além da certeza de a embarcação ter entrado em território português a cargo da B..., entidade alienante, a atividade do SP relacionada com a utilização/exploração da referida embarcação registou-se, naturalmente, após a sua aquisição, confirmando-se a tomada de posse do bem após a entrada do bem em Portugal.

De notar ainda, que no ponto 13 da sua petição o SP assume que deixou de ter domínio sobre o bem em causa a 30-05-2017, coincidindo aquela data com a data de autorização de saída constante dos campos de controlo pela Estância Aduaneira de Expedição (Faro) do próprio DAU de exportação relacionado (anexo III).

Em face dos elementos ao dispor da AT, aqui revisitados, bem como dos argumentos e elementos apresentados pelo SP em sede de exercício de direito

de audição, confirmam-se as conclusões inicialmente retiradas e mantêm-se as correções propostas à priori.

Finalmente, o SP requer que se proceda à inquirição de testemunha, sem, contudo, vir indicado, sobre que factos constantes do projeto de relatório ou do agora alegado por escrito, a pessoa indicada poderia afastar o sentido do projeto de decisão notificado, de forma diferente do que vem feito por escrito. Dir-se-á então que o contraditório foi exercido por escrito e foi nesta fase atendido e analisado todo o conteúdo alegado no documento remetido, pelo que quaisquer factos pretensamente testemunhados pela pessoa identificada, capaz de consubstanciar o exercício do direito ao contraditório (direito de audição), estão por opção incluídos nas alegações escritas que aqui devidamente se analisaram, nem se compreende que assim não seja.

Pelas infrações referidas no ponto VII deste relatório vão ser lavrados os respetivos autos de notícia. Serão ainda elaborados os correspondentes DC-Únicos com as correções propostas.

- N.** Após a elaboração do RIT, o Chefe de Divisão N... enviou-o em 30-07-2019, à Direcção de Finanças de Lisboa, para sancionamento (fls. 9 da 1.ª Parte do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);
- O.** Em 08-09-2019, pela Chefe de Divisão, por Subdelegação do Director de Finanças Adjunto de Lisboa, o despacho que consta de fls. 11 da Parte 1 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:
- «Concordo.*
Notifique-se o sujeito passivo nos termos dos artigos 77.º da LGT e 62.º do RCPITA.
Lisboa, 8 de Agosto de 2019»;
- P.** O despacho referido na alínea anterior foi notificado à Requerente com a notificação do RIT (páginas 1 e 3 do documento n.º 4);
- Q.** Na sequência da inspecção, foi emitida a liquidação de IRC n.º 2020 ..., relativa ao exercício de 2017, a liquidação de juros compensatórios n.º 2020 ... e a

- demonstração de acerto de contas n.º 2020..., em que foi determinado o montante de € 180.833,39 de imposto a pagar (documentos n.ºs 1 a 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- R.** Em 19-06-2020, a Requerente pagou a quantia liquidada (documentos n.ºs 16 e 17 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- S.** Os actos de inspecção foram praticados sem deslocação às instalações da Requerente;
- T.** A decisão de «*delegação de competência territorial por parte da DF de Lisboa a favor da DF de ...*» que se refere no RIT relativa ao processo de inspecção não foi notificada à Requerente;
- U.** A Requerente não foi notificada de qualquer decisão relativa ao «Despacho Inspecção interno nº DI2018...» que se refere no RIT;
- V.** A aquisição do barco foi acordada em finais de 2013 (depoimento da testemunha F...);
- W.** Os pagamentos efectuados directamente à C..., que é o fabricante do barco, estão em sintonia com o que foi acordado inicialmente (depoimento da testemunha F...);
- X.** A Requerente não teve qualquer outro negócio com a C... (depoimento da testemunha F...);
- Y.** O último pagamento à C... foi efectuado em Março de 2014, após uma visita do administrador do Requerente às instalações da C... para verificar se a o barco estava em conformidade com o acordado, designadamente quanto aos extras (depoimento da testemunha F...);
- Z.** O barco estava pronto para ser entregue desde Abril de 2014 (depoimento da testemunha F...);
- AA.** A Requerente já tinha desde o início do ano de 2014 licença para explorar a embarcação (depoimento da testemunha F...);

- BB.** O barco foi entregue à B... em Inglaterra que o transportou para Portugal em Junho de 2014 (documento do anexo I do RIT e depoimento da testemunha F...);
- CC.** O barco é grande e o estacionamento é oneroso pelo que a Requerente pediu para não ser entregue logo que estava pronto, em Abril de 2014, mas mais, tarde para não gastar dinheiro na marina (depoimento da testemunha F...);
- DD.** O barco foi expedido em 30 de Maio de 2017 para o comprador da Nova Zelândia e saiu de ... 13 de Junho de 2017, sendo entregue ao comprador em Julho de 2017 (depoimento da testemunha F...);
- EE.** Em 19-06-2020, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- FF.** Em 23-12-2103, a Requerente enviou à C... a carta que consta d documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- GG.** Na mesma data, a B... enviou à C... a cara que consta do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- HH.** A Requerente fez à C... os pagamentos a que se referem os documentos n.º 12 (€ 111.437,18, em 03-01-2014) e n.º 13 (€ 110.778,97, efectuado em 26-03-2014), e fez à B... os pagamentos nos valores de € 357.832,63 (£ 290.345,40) e € 4.199,90 (documentos n.ºs 14 e 15, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- II.** Foi instaurado pela Direcção de Finanças de ..., em 18-07-2018, o «*procedimento de inspeção*» interno n.º DI2018..., com base numa «Proposta de Inspeção formulada pela Inspectora Tributária Ana Tomas, em que se refere o seguinte: (documentos juntos pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 22-04-2021);
- Na sequência das ordens de serviço externas decorridas nesta UO com os n.ºs 012017..., de 10-01-2017, e 012017..., de 26-09-2017, verificámos que o SP beneficiou de incentivo ao investimento preconizado no DL 162/2014 de 31-10-2014 nos montantes de 60.722,97€ (2014), 60.722,97 (2015) e 30.263,57€ (2016) pela aquisição em 09-06-2014 de uma embarcação pelo valor de*

584.144,68€ (+IVA) que afetou à sua atividade, e que veio a alienar a 16- 05- 2017, passados menos de 3 anos da respetiva aquisição, contrariamente ao disposto no art.º 22º , nº 4, ai. c) daquele diploma. Deste modo, deveria o SP ter acrescido ao IRC relativo a 2017 o imposto que deixou de ser liquidado pelo benefício em causa, acrescido dos respetivos juros compensatórios majorados de 10 pontos percentuais, conforme determina aquele DL no seu art.º 26º. Havendo necessidade de proceder agora à validação daquele acréscimo, solicita-se emissão de despacho interno para recolha dos elementos necessários à avaliação que se impõe ano de 2017.

JJ. Sobre essa proposta e inspeção recaiu, em 19-07-2018, despacho da «Responsável» da Direcção de Finanças de ..., Chefe de Divisão L..., nestes termos: «Proceda-se em conformidade» (documentos juntos pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 22-04-2021);

KK. Em Julho de 2018, a Requerente já tinha sede na área da Direcção de Finanças de Lisboa;

LL. Não houve qualquer delegação de competências na Direcção de Finanças de... para a prática dos actos do *procedimento de inspeção*» n.º DI2018...;

MM. Em 28-08-2020, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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

2.2.1. Não se provou que a embarcação tivesse sido entregue à Requerente em Abril de 2014, como alega a Requerente.

Na verdade, a prova produzida é no sentido de que o barco foi entregue à B... em Inglaterra que o transportou para Portugal em Junho de 2014, só então tendo sido entregue à Requerente.

2.2.2. A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos indicados em cada um dos pontos da matéria de facto e no processo administrativo e, quanto aos pontos indicados, também com base na prova testemunhal

A testemunha F... trabalha na área administrativa da Requerente desde 2013 e acompanhou directamente os factos dos autos.

A testemunha aparentou depor com isenção e com conhecimento dos factos que relatou.

À face da prova produzida, não subsistem dúvidas de que os dois primeiros pagamentos efectuados directamente à C... se reportam à aquisição da embarcação em causa, pois não só foi assegurado pela testemunha inquirida, que referiu ser essa aquisição o único negócio que a Requerente fez com aquela empresa, e o valor facturado de € 584.144,58, está em sintonia com a soma dos dois pagamentos efectuados à C... (€ 111.437,18 + € 110.778,97) e os dois pagamentos efectuados à B... (€ 357.832,63 + € 4.199,90), que totalizam € 584.248,68. Há uma pequena diferença, de € 104,10, eventualmente derivada das diferenças cambiais relacionadas com os pagamentos à C... .

Para além disso, esses pagamentos às duas entidades referidas constam também do extracto de conta que consta do documento n.º 15, cuja correspondência à realidade não foi posta em causa.

Finalmente, a possibilidade de a Requerente fazer pagamentos directamente a C... é indicada nas cartas que constam dos documentos n.ºs 10 e 11.

3. Matéria de direito

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) foi reformulado no Código Fiscal do Investimento (CFI), da redacção do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro.

No artigo 22.º do CFI estabelece-se o seguinte:

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.

3 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se refere a alínea b) do número anterior não podem exceder 50 % das aplicações relevantes.

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

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

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.

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.

A Requerente adquiriu uma embarcação em 2014, tendo beneficiado do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

A Administração Tributária efectuou uma inspeção à Requerente, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019..., da Direcção de Finanças de ..., datada de 08-05-2019, tendo-se iniciado a inspeção em 14-05-2019.

No Relatório da Inspeção Tributária (RIT) dessa inspeção, a Administração Tributária entendeu, em suma, que a Requerente não podia manter o benefício fiscal, por não se ter verificado a condição prevista na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pelos seguintes razões em suma:

– o artigo 22.º, n.º 4, alínea c) do RFAI determina que:

"Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições: (...)

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas (...) os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 (...) ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observando as regras previstas no art.º 31-B do CIRC". (sublinhado nosso)

Conforme se percebe da leitura dos factos relatados na presente exposição, o SP não cumpriu com este requisito, pois efetivamente alienou o bem objeto do investimento considerado para efeitos fiscais, antes de decorrido aquele período mínimo de três anos, não se enquadrando em qualquer das situações previstas para períodos inferiores (vida útil/abate físico).

Nestes termos, teria que se verificar a aplicação do disposto no art.º 26º do RFAI, o qual define:

"Em caso de incumprimento do disposto na alínea c) do n.º 4 do art.º 22º, é adicionado ao IRC relativo ao período de tributação em que o sujeito passivo alienou os bens objeto do investimento o imposto que deixou de ser liquidado em virtude do presente regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 10 pontos percentuais."

(...)

Pela referida fatura o SP adquire a posse (na data da mesma) dos bens nela mencionados (neste caso a embarcação "..."), à semelhança do que acontece sempre que é emitido um documento daquela natureza a propósito de uma qualquer operação económica, pois de facto uma fatura trata-se de um documento comercial que serve de comprovativo da transmissão e que atesta que o cliente é proprietário do bem ou bens nele mencionado(s).

A fatura não só serve de prova de compra como assume carácter de especial formalismo na medida em que serve de título de aquisição dos produtos nela descritos.

Se o pagamento foi efetuado de uma única tranche ou se foi em várias, se essas tranches foram efetuadas antes ou depois da transmissão, não relevam para a análise em concreto, pois tal prende-se com os contornos do negócio, os quais podem ser variáveis, consoante a capacidade negocial dos intervenientes.

(...)

Conclui-se desta forma que não só a AT reconhece aquela fatura como título de aquisição na operação em concreto, como o mesmo reconhecimento lhe é conferido pelo próprio SP, contrariamente ao acima transcrito, sendo naturalmente a opinião exposta no exercício do seu direito de audição divergente quer da inicial quer da real aceção do negócio, sendo óbvio que o momento da transmissão de propriedade se concretiza com a emissão do referido documento o qual materializa a tomada de posse do bem alienado.

A fundamentação que consta do RIT inclui factos que a Autoridade Tributária e Aduaneira diz que se se afigura considerar demonstrados noutro procedimento e alude a «*outras diligências desenvolvidas no decurso do procedimento inspetivo que precedeu o presente (DI201802714)*».

Na sequência da inspecção foram emitidas a liquidação de IRC e de juros compensatórios impugnadas.

A Requerente imputa à liquidação os seguintes vícios:

- quanto ao «*procedimento de inspeção interna que correu sob o n.º DI2018...*»:
 - vício de incompetência territorial da Administração Tributária (Direcção de Finanças de ...);
- quanto para «*procedimento de inspeção externa que correu sob o ordem de serviço n.º OI2019...*»:
 - vício de incompetência territorial da Administração Tributária (Direcção de Finanças de ...);
 - vícios do despacho de extensão de competências;
 - vícios por falta de credenciação;

- violação dos Princípios do Inquisitório, de Audiência dos Interessados e do Contraditório;

– erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

3.1. Vício de incompetência territorial da Direcção de Finanças de ... para o procedimento inspectivo n.º DI2018... e consequências da utilização da fundamentação nele contida para fundamentar as liquidações impugnada

A Requerente defende que a Direcção de Finanças de ... para o procedimento inspectivo n.º DI2018... era territorialmente incompetente, pelo que a fundamentação nele contida não pode servir de fundamentação das liquidações impugnadas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira alude no RIT a diligências feitas num «*Despacho Inspetivo interno n.º DI2018...*» e «*procedimento inspetivo que precedeu o presente (DI2018...)*», indicando uma lista dos factos que considera terem sido apurados.

A Requerente não foi notificada de qualquer decisão relativa ao «*Despacho Inspetivo interno n.º DI2018...*» que se refere no RIT.

Pelos documentos juntos em 22-04-2021 pela Autoridade Tributária e Aduaneira, constata-se que esse «*Despacho Inspetivo interno n.º DI2018...*» ou «*procedimento inspetivo que precedeu*» o procedimento de inspecção efectuado como base com base na Ordem de Serviço n.º OI2019..., foi iniciado pela Direcção de Finanças de ..., em 18-07-2018, com base numa Informação da Inspectora Tributária M... despacho da Chefe de Divisão desta Direcção de Finanças.

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere que «*a DI2018... destinou-se, conforme assinalado no rosto do despacho, à simples consulta, recolha e cruzamento de informação, sendo que no âmbito da mesma a AT limitou-se a consultar informação ao dispor da própria AT, quer dos seus serviços tributários (ex. consulta à MOD 22 de IRC de 2017 entregue em 2018), quer dos seus serviços alfandegários (consulta do doc. exportação através de troca de emails)*», mas, esse objecto do procedimento não afasta a sua classificação como **procedimento**

de inspecção interno [artigo 13.º, alínea a), do RCPITA] sujeito às regras de competência territorial previstas neste diploma.

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 17.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), na redacção do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro, as «*unidades orgânicas desconcentradas*» são competentes para o procedimento de inspeção tributária, «*relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial*».

Está provado que, em 04-01-2018, a Requerente deixou de ter sede na área da Direcção de Finanças de ... e que o aludido «*procedimento de inspeção*» n.º DI2018... foi instaurado em data posterior àquela, em 19-07-2018, segundo se vê pelos documentos junto em 22-04-2021.

Só em Maio de 2019 e no âmbito de outro procedimento de inspeção (OI2019...) foi concedida competência territorial à Direcção de Finanças e ..., para este mesmo e não para o n.º DI2018... .

Não se demonstrou, nem é sequer invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que tenha havido qualquer delegação ou extensão de competências que permitisse à Direcção de Finanças de ... instaurar e tramitar o referido procedimento de inspeção interno n.º DI2018... .

De harmonia com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, «*são competentes para o procedimento de inspeção tributária (...) as unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial*».

Assim, tem de se concluir que a Direcção de Finanças de ..., quanto a este procedimento n.º DI2018..., carecia de competência para o instaurar e tramitar.

A falta de competência constitui vício [alínea b) do artigo 99.º do CPPT], que justifica a sua anulação de todos os actos relativos a esse procedimento, 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.

Sendo inválidos todos os actos deste procedimento n.º DI2018..., a sua ilegalidade projecta-se nos actos praticados no procedimento n.º OI2019..., que tiveram com pressupostos

aqueles primeiros actos, designadamente no RIT elaborado neste último e nas subsequentes liquidações, que são actos consequentes dos primeiros.

Na verdade, *«diz-se consequente o acto administrativo cuja prática e conteúdo dependem da existência de um acto anterior que lhe serve de causa, base ou pressuposto e que, assim, é dele raiz e fundamento»* (²) e que, por isso, na sequência da anulação do acto anterior, fica afectado pela invalidade. (³)

3.2. Vícios do procedimento de inspecção externa que correu sob o ordem de serviço n.º OI2019...

A Requerente imputa ao procedimento de inspecção que correu sob o ordem de serviço n.º OI2019... os seguintes vícios:

- vício de incompetência territorial da Administração Tributária (Direcção de Finanças de ...);
- vícios do despacho de extensão de competências;
- vícios por falta de credenciação;
- violação dos Princípios do Inquisitório, de Audiência dos Interessados e do Contraditório;

Como se referiu, da anulação da liquidação com fundamento no vício que afecta o procedimento n.º DI2018... decorre a invalidade consequente do RIT subjacente às liquidações impugnadas no presente processo.

Assim, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento dos vícios específicos imputados ao procedimento de inspecção externa que correu sob a ordem de serviço n.º OI2019... (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC).

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-02-2012, processo n.º 037/12.

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-12-2019, processo n.º 2243/16.6BEBRG.

3.3. Vícios de erro sobre os pressupostos de facto

A Requerente diz o seguinte, em suma:

- a Administração Tributária ficciona a transmissão do bem objecto de investimento ao momento da emissão da factura por parte da entidade vendedora;
- de acordo com o artigo 408.º, n.º 1 do Código Civil, a transferência de direitos reais sobre as coisas verifica-se por mero efeito do contrato, pelo que a Requerente ao ter celebrado o contrato de compra e venda em cima mencionado tornou-se proprietária da embarcação objeto do contrato;
- a embarcação foi entregue ao comprador sediado na Nova Zelândia em 21-07-2017;
- entre a data em que o bem objeto de investimento foi transferido para a titularidade da Requerente (Abril de 2014) e a data da transmissão da embarcação para o novo comprador ocorreu um hiato temporal superior a três anos, pelo que as conclusões plasmadas no RIT estão viciadas por erro sobre os pressupostos de facto;
- as faturas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e., a aceitação) por parte dos pretensos adquirentes;
- a emissão da factura é um acto unilateral da entidade vendedora, sendo que a Requerente não pode ser responsabilizada por eventuais atrasos nas obrigações declarativas de outra entidade;
- a al. c) do n.º 4 do art. 22.º do CFI impõe que a entidade que beneficie do benefício fiscal mantenha na empresa e na região o bem objeto de investimento, durante um período de três anos contado da data dos investimentos e não do momento da transmissão do bem;
- em qualquer caso, toda a fundamentação da AT, na sua posição de determinação de reposição do benefício fiscal aqui discutido, assenta no facto de a Requerente ter

transmitido o bem objeto de investimento num hiato temporal inferior a três anos, a contar do momento em que adquiriu aquele bem, sendo que a legalidade do acto de liquidação aqui discutido terá que ser aferida em função da argumentação constante do RIT, na justa medida em que é este o documento que motiva os actos tributários sob análise.

A Administração Tributária mantém a posição assumida no RIT, dizendo ainda, no essencial:

- dos documentos comprovativos das transferências não consta qualquer elemento identificativo do negócio/contrato/fatura/bem em causa, dali não se conseguindo aferir da relação entre cada uma daquelas transferências ou entre elas e a aquisição da embarcação “...”, podendo inclusive respeitar a operações económicas distintas, ainda mais que os destinatários são divergentes;
- sendo ainda certo que as duas primeiras tranches identificadas pelo SP relacionam-se com entidade terceira, não coincidente com a alienante da embarcação em causa;
- na factura fatura nº 1/4 de 09-06-2014, emitida a seu favor pela B..., da qual consta a afirmação “*Os bens facturados foram colocados à disposição do adquirente nesta data/os serviços prestados foram realizados nesta data*”, privilegiando as transferências anteriormente analisadas;
- pela referida fatura o SP adquire a posse (na data da mesma) dos bens nela mencionados (neste caso a embarcação “...”), à semelhança do que acontece sempre que é emitido um documento daquela natureza a propósito de uma qualquer operação económica, pois de facto uma fatura trata-se de um documento comercial que serve de comprovativo da transmissão e que atesta que o cliente é proprietário;
- a factura não só serve de prova de compra como assume carácter de especial formalismo na medida em que serve de título de aquisição dos produtos nela descritos;
- se o pagamento foi efetuado de uma única tranche ou se foi em várias, se essas tranches foram efetuadas antes ou depois da transmissão, não relevam para a análise em concreto, pois tal prende-se com os contornos do negócio, os quais podem ser variáveis, consoante a capacidade negocial dos intervenientes;

- a A..., SA, foi notificada pela Alfandega de Faro a 29-07-2014, no decurso do processo nº .../2014, para apresentar, entre outros, “cópia simples do documento de aquisição da embarcação”, tendo, em resposta, a empresa apresentado, precisamente, cópia da Fatura em causa, isto é, cópia da Fatura nº 1/4 de 09-06-2014, emitida a seu favor pela B...;
- para além da certeza de a embarcação ter entrado em território português a cargo da B..., entidade alienante, a atividade do SP relacionada com a utilização/exploração da referida embarcação registou-se, naturalmente, após a sua aquisição, confirmando-se a tomada de posse do bem após a entrada do bem em Portugal;
- não existe qualquer elemento de prova da alegada entrega da embarcação à Requerente/adquirente em abril de 2014 nas instalações da C... “sitas em Inglaterra, sendo da responsabilidade da Requerente todos os custos do transporte da embarcação;
- em 27-06-2014, a referida embarcação foi remetida a partir de ...-England com destino a Vilamoura-Portugal, sendo o destinatário nomeado no CMR nº ... (título do transporte intracomunitário a cargo da empresa J... England) a empresa vendedora B... da embarcação e emitente da fatura nº 1/14 de 09.06.2014 pelo valor total de 473.975,00 GBP (€584.144,68) referida anteriormente;
- a colocação à disposição da Requerente, da embarcação adquirida à B..., terá ocorrido em junho de 2014 e não abril de 2014.

3.3.1. Apreciação do vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito

Como defende a Requerente, a apreciação da legalidade dos actos impugnados tem de ser aferida apenas à face da fundamentação que deles é contemporânea.

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

que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. (⁴)

Por isso, a fundamentação sucessiva ou *a posteriori* não é relevante para aferir a sua suficiência, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto (⁵) e também «o tribunal não pode recorrer a outros filtros para aferir a legalidade do acto impugnado (já que os seus poderes de cognição não podem ir além dos fundamentos de que o acto explicitamente partiu), nem pode substituir-se à Administração (...) (sob pena de estar a invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária)» (⁶)

No caso em apreço, a Administração Tributária entendeu, em suma, que a Requerente não satisfaz o requisito previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, considerado que o período de três anos aí referido se conta a partir da data da emissão da factura de aquisição.

Diz a Autoridade Tributária e Aduaneira que

⁴ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

(⁵) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: de 11-2-93, do Pleno, processo n.º 26389, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-10-95, página 103; de 4-11-93, processo n.º 31798, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-10-96, página 6007; e de 3-2-94, processo n.º 32325, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 791.

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-1999, processo n.º 23720; e 19-12-2007, recurso n.º 874/07.

(⁶) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31-01-2018, processo n.º 01157/17.

Se o pagamento foi efetuado de uma única tranche ou se foi em várias, se essas tranches foram efetuadas antes ou depois da transmissão, não relevam para a análise em concreto, pois tal prende-se com os contornos do negócio, os quais podem ser variáveis, consoante a capacidade negocial dos intervenientes.

Conclui-se desta forma que não só a AT reconhece aquela fatura como título de aquisição na operação em concreto, como o mesmo reconhecimento lhe é conferido pelo próprio SP, contrariamente ao acima transcrito, sendo naturalmente a opinião exposta no exercício do seu direito de audição divergente quer da inicial quer da real aceção do negócio, sendo óbvio que o momento da transmissão de propriedade se concretiza com a emissão do referido documento o qual materializa a tomada de posse do bem alienado.

Não há qualquer norma que, para efeitos do RFAI, preveja a data da emissão da factura como a data em que se considere feito o investimento e há elementos normativos que indicam que apontam em sentido diferente.

Na verdade, a expressão «*mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos*» e não da «*data da factura de aquisição*» ou outra semelhante aludindo à factura não deixa margem para dúvidas de que não se pretendeu atribuir à data da emissão da factura (que pode, inclusivamente, ser emitida com atraso, como lembra a Requerente) um relevo decisivo para determinar o termo inicial do período de manutenção dos bens objecto de investimento.

O artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil impõe a presunção de que legislador soube exprimir a sua intenção em termos adequados, pelo que a não referencia à data da factura como termo inicial do prazo de manutenção dos bens, revela que não foi esse o momento escolhido para esse efeito.

Por outro lado, sendo a «*data do investimento*» e não a data da emissão da factura a indicada como termo inicial do prazo referido na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, a fundamentação jurídica necessária para determinar tal prazo não podia prescindir a apreciação da norma que define especificamente o conceito de «*investimento*» para este efeito que é o n.º

5 do mesmo artigo 22.º do CFI que esclarece que «*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*»,

Para além disso, existe mesmo uma norma que especialmente a regular as situações em que o investimento não é instantâneo, com sucede no caso em apreço, que é o n.º 3 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, norma esta que deveria ter sido aplicada.

Assim, tem de se concluir que, independentemente de existir ou não fundamentação alternativa viável para decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira, a que subjaz à liquidação impugnada enferma de erro na determinação e interpretação das normas aplicáveis, que constitui vício de erro sobre os pressupostos de direito que justifica a sua anulação também com este fundamento, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4. Restituição de quantia paga indevidamente e juros indemnizatórios

Em 19-06-2020, a Requerente pagou a quantia liquidada e pede 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 reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros*

indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para indicar 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.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia liquidada indevidamente, no montante de € 180.833,39.

No que concerne ao 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.

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

Os juros indemnizatórios devem ser contados com base na quantia de € 180.833,39, desde 19-06-2020, 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

De harmonia com o exposto, acordam, neste Tribunal Arbitral, em

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a de IRC n.º 2020..., relativa ao exercício de 2017, a liquidação de juros compensatórios n.º 2020... e a demonstração de acerto de contas n.º 2020..., em que foi determinado o montante de € 180.833,39 de imposto a pagar
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Administração Tributária a pagar à Requerente a quantia de € 180.833,39;

d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Administração Tributária a pagá-los à Requerente nos termos do ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **180.833,39**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 23-04-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(André Festas da Silva)

(Jónatas Machado)