

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 163/2020-T

Tema: IRC – Benefícios fiscais - RFAI – deduções à colecta.

Sumário

I – O RFAI é um benefício fiscal de âmbito regional cujo objetivo primordial é atrair investimento para determinadas regiões menos desenvolvidas e promover a criação de emprego.

II – Para que as despesas e os investimentos sejam considerados elegíveis para efeitos do RFAI devem corresponder às condições previstas no artigo 22º do CFI.

III – Os investimentos realizados pela Requerente comportam activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, e ativos intangíveis constituídos por despesas com a aquisição de *know-how* e conhecimentos técnicos, que potenciaram a criação de novos postos de trabalho.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Nuno Cunha Rodrigues, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 05.08.2020, decide nos termos que seguem:

I. Relatório:

1. A..., S.A., CIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..., apresentou, em 12/03/2020, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária,

doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com a alínea a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida AT).

2. A Requerente pede a declaração de ilegalidade dos seguintes atos de liquidação:

- a) Demonstração de Liquidação de IRC n.º 2019..., de 2019-10-23,
- b) Demonstração de Liquidação de Juros, Compensação n.º 2019..., de 2019-10-25,
- c) Demonstração de Acerto de Contas, Compensação n.º 2019..., de 2019-10-25.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 12-03-2020 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

5. 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 árbitro do tribunal arbitral singular o ora signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

6. Em 06-07-2020 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.

7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 05-08-2020.

8. Por despacho de 12 de outubro de 2020, foram as partes notificadas da designação da data para a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como para a produção de prova testemunhal.

9. No dia 23 de novembro de 2020 teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT – na qual foi tratado o que consta da respetiva ata que aqui se dá por inteiramente reproduzida, tendo sido, então, fixado o dia 29 de janeiro de 2021 como data limite para a prolação da decisão arbitral –, tendo-se, ainda, procedido à produção de prova testemunhal.

10. As partes apresentaram alegações escritas, de facto e de direito, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados.

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

12. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (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).

13. O processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II. Do pedido da Requerente:

A Requerente solicita a declaração de ilegalidade da demonstração de liquidação de IRC n.º 2019..., de 2019-10-23 que considerou a inelegibilidade dos investimentos realizados pela Requerente, no âmbito do RFAI, para efeitos de dedução à coleta de IRC.

III. Da resposta da Requerida AT:

Em resposta, a Requerida AT considera que o acto impugnado deve ser mantido na ordem jurídica por entender que o mesmo consubstancia uma correcta aplicação do direito aos factos.

IV. Matéria de facto:

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente foi constituída em 31-12-2014 tendo iniciado atividade em janeiro de 2015.
2. No primeiro ano de atividade, a Requerente tinha sede no ... do n.º ...º da Rua do ..., no Porto e subcontratava a produção.
3. No final de 2015 passou a ser integralmente detida pela B..., que adquiriu a totalidade do estabelecimento industrial que pertencia à massa insolvente da C..., Lda.

4. Nesta sequência, a Requerente celebrou com a empresa mãe –B...- um contrato de aluguer de todo o equipamento industrial e assumiu a posição contratual da empresa mãe no contrato de locação financeira das instalações fabris.
5. Em janeiro de 2016 a Requerente alterou a sede para a Rua ..., n.º..., em ..., ..., morada das antigas instalações da C..., Lda..
6. Em janeiro de 2016 deu início à atividade de fundição de outros metais não ferrosos (cobre e zinco), de onde extrai o latão em lingote, o qual, após passar pela extrusão e maquinação é transformado em perfis de latão.
7. A Requerente dedica-se ainda ao aproveitamento de sucatas, ao comércio por força de sucatas e desperdícios de metais (ferrosos e não ferrosos), bem como ao aproveitamento e comercialização de poeiras metálicas.
8. Em 2016 grande parte dos equipamentos e maquinismos detidos pela Requerente encontravam-se obsoletos e, por conseguinte, pouco produtivos e rentáveis.
9. A Requerente modernizou, inovou e desenvolveu tecnologicamente todo o sector produtivo através de investimentos.
10. Para o efeito, em 2016, a Requerente investiu:
 - a. num sistema de gestão de stock, baseado no ERP Primavera Manufacturing Professional, com desenvolvimentos específicos efetuados à medida das necessidades;
 - b. na aquisição de novos fornos;
 - c. na aquisição de um novo contentor da prensa;
 - d. automatizou a torre de arrefecimento;
 - e. automatizou a báscula de pesagem;
11. A AT realizou uma inspeção à Requerente ao abrigo da ordem de serviço OI2018... e ordem de serviço OI2018... .
12. De acordo com as conclusões extraídas na ação inspetiva, no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (doravante RFAI), foram indevidamente deduzidos à coleta de IRC, os seguintes valores:
 - a.

A...			
2016 OI2018...			
BENEFÍCIO RFAI 2016	Valor Declarado pela A...	Correção	Valor Corrigido
Dotação do Exercício	43.001,85€	43.001,85€	0,00 €
Valor deduzido à coleta no exercício	18.151,94€	18.151,94€	0,00 €
Saldo que transita (valor não deduzido no exercício)	24.849,91€	24.849,91€	0,00 €

13. A AT desconsiderou os gastos realizados pela Requerente como investimento sujeito a dedução por ter identificado “ um conjunto de despesas que não podem corresponder a um “investimento em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo” e que simultaneamente correspondem a adições de ativos fixos tangíveis na medida em que respeitam a reparações/alterações de máquinas (báscula de pesagem), a substituição de equipamento (torre de refrigeração), a substituição de componentes (reconstrução de forno e contentor de prensa) e/ou substituição de pequenas ferramentas ou consumíveis (serras, bolas para moinho) (...), ou seja, tais investimentos isolados não se configuram como um novo ativo, implicando apenas adições de valor e/ou a substituição de ativos já existentes;
14. As correções promovidas pela AT resultaram da desconsideração dos investimentos para efeitos de RFAI das faturas infra:

N.º Ordem	Descrição do ativo	Valor considerado	Observações	Motivo para a exclusão
16010	Serra Circ.p/alumínio 630x5,8x4 NL Z80	1.353,30 €	3 serras, valor unit € 451,10 - Peq. ferramentas	Ferramentas, não gera postos trabalho
16010	Serra Segmentos 810 MM Z-4	949,25 €	Pequenas ferramentas	Ferramentas, não gera postos trabalho
16013	Serra Circ.p/alumínio 630x5,8x4,5 HW Z80/TF	1.353,30 €	3 serras, valor unit € 451,10 - Peq. ferramentas	Ferramentas, não gera postos trabalho
16015	Bolas para moinho das lerras ()	1.880,00 €	100 peças, valor unit € 16,30 - Consumível / ferramenta de desgaste rápido da máquina	Ferramentas/consumível, não gera postos trabalho
16017	Reconstrução Forno I (FF1)	3.834,32 €	Material - reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16018	Reconstrução Forno I (FF1)	1.002,33 €	Material - reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16019	Reconstrução Forno I (FF1)	5.000,00 €	Serviços - reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16020	Reconstrução Forno I (FF1)	3.252,60 €	Material - reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16021	Reconstrução Forno I (FF1)	2.856,00 €	Material - reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16022	Reconstrução Forno I (FF1)	3.834,32 €	Material - reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16023	Reconstrução Forno I (FF1)	6.565,68 €	Material - reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16024	Rolos atração - colada contínua	3.000,00 €	Acessórios - 4 rolos de aço	Não é investimento inicial em ativo novo
16026	Upgrade linha combinada para trefflar OCN 5 a 15mm	1.798,62 €	Atualização	Não é investimento inicial
16027	Upgrade linha combinada para trefflar OCN 5 a 15mm	431,31 €	Atualização	Não é investimento inicial

16029	Contentor Prensa extrusão 3000mt	41.209,47 €	Substituição de contentor existente	Não é investimento inicial em ativo novo
16030	Contentor Prensa extrusão 3000mt	1.519,09 €	Substituição de contentor existente	Não é investimento inicial em ativo novo
16032	Torre de arrefecimento de água TAS-	11.528,00 €	Substitui a torre que ardeu, indemnizada pela Seguradora	Não é investimento inicial
16031	Torre de arrefecimento de água TAS-	2.882,00 €	Substitui a torre que ardeu, indemnizada pela Seguradora	Não é investimento inicial
16033	Bascula de Pesagem 60TONx20KG-Exterior	6.775,00 €	Alteração da Ponte bascula existente	Não é investimento inicial
16034	Camisa Cobre 3mm p/ Forno Fusão FF3	2.584,00 €	Material - conservação/reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16035	Prato (+ Chapa) p/ prensa	940,00 €	Substituição de contentor existente	Não é investimento inicial em ativo novo
16036	Reconstrução Camisa (FF1)	9.610,00 €	Molde em cobre - reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16037	Reconstrução Camisa (FF1)	7.178,50 €	Material para reconstrução de forno	Não é investimento inicial em ativo novo
16036	Bobine FF1	2.448,00 €	Material reconstrução de bobine	Não é investimento inicial em ativo novo
16038	Bobine FF1	19.500,00 €	Reparação de Bobine	Não é investimento inicial em ativo novo
16039	Bobine FF1	2.190,00 €	Molde para bobine / reparação / substituição	Não é investimento inicial em ativo novo

Obs.: Nº de Ordem conforme documentos do anexo n.º9

15. A linha de produção da Requerente é composta por diversos equipamentos e maquinaria que trabalham de forma sequencial ligados em linha produtiva, sendo os principais os seguintes:
- i. Forno de tratamento dos billetes a gás: forno onde os billetes de latão são aquecidos antes de entrarem na prensa;
 - ii. Infraestrutura metálica da prensa: toda a estrutura metálica associada à prensa de extrusão;
 - iii. Equipamento elétrico da prensa: todo o equipamento que permite receber a eletricidade do posto de transformação;
 - iv. Equipamento mecânico da prensa: todos os motores e equipamento associado que permite dar a força de extrusão de 3.000 toneladas;
 - v. Contentor da prensa: câmara específica que recebe o bilete a quente e onde ocorre a extrusão propriamente dita;
 - vi. Mesa de saída: infraestrutura metálica que recebe o produto em curso de fabrico em barra para estiragem;

- vii. Conjunto de rolos: infra-estrutura metálica que recebe o produto em curso de fabrico em rolo para trefilagem.
16. A fim de desenvolver tecnologicamente a sua linha de produção, a Requerente teve necessidade de investir num novo contentor (contentor da prensa).
 17. O investimento realizado na aquisição e instalação do contentor da prensa tecnologicamente mais evoluído ascendeu, em 2016, a 43.668,56 €.
 18. A Requerente investiu num novo sistema de Gestão de Produção que implicou a construção de uma infra-estrutura totalmente nova de rede por toda a fábrica, bem como a aquisição de hardware (computadores, monitores apropriados à produção em cada posto de trabalho, impressores específicas, etc.) para permitir o acompanhamento das ordens de fabrico e permitir que cada operador efetuasse de forma eficiente e em tempo real os registos necessários no sistema.
 19. O projeto de investimento foi iniciado 2016 e implicou para a Requerente o dispêndio com aquisição de hardware no valor de 12.877,49€ e com software e programação específica no valor de 23.047,67€. Neste contexto a AT concluiu pela desconsideração dos seguintes investimentos:
 - a. Investimentos que não proporcionam a criação de postos de trabalho:

N.º Ordem	Descrição do ativo	Valor considerado	Observações	Motivo para a exclusão
16001	Portátil A50-C-16L	1.171,16 €	Utilizador, administrador F...	Não proporciona postos trabalho
16002	Portátil A50-C-16L	-25,83 €	Utilizador, administrador F...	Não proporciona postos trabalho
16003	Portátil A50-C-16L	39,58 €	Utilizador, administrador F...	Não proporciona postos trabalho
16001	Monitor S24D300H	148,75 €	Utilizador, administrador F...	Não proporciona postos trabalho
16004	Growing Intel Core I5-4460 3.2gHZ 8GB Win 10 Pro	1.707,00 €	Equipamento administrativo	Não proporciona postos trabalho
16004	HP Proliant Server ML 150G9 E5-2620v3 8GB	1.380,00 €	Equipamento administrativo	Não proporciona postos trabalho
16004	Mem 8GB HP DDR4 2133MHz PC4- 1700 CL15 1.2V Reg EC	442,00 €	Equipamento administrativo	Não proporciona postos trabalho
16004	Disco Sas 300GB HP 2.52" 10K 8Gbs	1.028,00 €	Equipamento administrativo	Não proporciona postos trabalho

16012	Monitor (S24D300H)	" LED	97,48 €	Utilizador D...	Não proporciona postos trabalho
16016	Portátil + mala + rato	. 450GB I5 15.6"	815,00 €	Equipamento administrativo	Não proporciona postos trabalho
16016	Portátil + mala + rato	450GB I5 15.6"	815,00 €	Equipamento administrativo	Não proporciona postos trabalho

b. Investimentos que não constituem despesas com transferência de tecnologia:

N.º Ordem	Descrição do ativo	Valor considerado	Observações	Motivo para a exclusão
16001	MsOffice 2016 Home	232,30 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16004	SW MS Windons 2012 Server R2 STD	685,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16004	SW MS Windons 2012 Server R2 STD 5Cal DEV	156,25 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16004	SW MS Windons 2012 Server R2 STD 1Cal DEV	93,75 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16004	SW Sophs Cloud Server Protect Standard 1-1Lic 1A	76,75 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16004	SW Storagecraft Shadowprotect Server Edition	802,64 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16004	SW Prim MS SQL Server 2014 STD Runtime	127,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16004	SW Prim MS SQL Server 2014 STD 1 Cal	1.016,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia

16004	(10 un)SW Cloud Endpoint Protection 10-24 Lic	250,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16004	(3 un) SW MS Office 2016 Home & Business	696,90 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16005	SW MS Office 2016 Home & Business	232,30 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16005	SW MS Windows 10 Profissional 32/64-BIT USB	235,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16006	SW Storagecraft Shadowprotect Desktop Edition	73,26 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim Continuity Software Agreement atualização	206,02 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16016	SW Prim Continuity Software Agreement atualização	31,79 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim Continuity Software Agreement atualização	565,47 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim LP EA-Activos 2Utiliz	815,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia

16008	SW Prim EA-Activos 2Utiliz	336,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim Fin-Tes/CCT S Utiliz Adicionais	109,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Pr. -CBL Gestão 2Utiliz	978,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16008	SW Prim -CBL Gestão 2Utiliz	504,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim -Compras 2 Utiliz Adicionais	326,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim -Encomendas 2 Utiliz Adicionais	326,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim -Inventários 2 Utiliz Adicionais	218,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim -Vendas 2 Utiliz Adicionais	109,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim Recursos Humanos Base 2 Utiliz	1.032,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16008	SW Prim Recursos Humanos Base 2 Utiliz	504,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16007	SW Prim Financial 02 Emp 2 Utiliz	489,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia

16008	SW Prim , 2 Utiliz	Financial 02 Emp	336,00 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16009	Storagecraft Shadowprotect Desktop Renv 1A		14,65 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16016	Office 365 Bsness Premium Open Subsmensal		15,32 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16016	Windows 2012 Server 1 Cal Dev HP Rok		36,08 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16016	(10 un) Cloud Endpoint Protection 10-24 Lic 1A		33,40 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16016	Storagecraft Shadowprotect STD Desktop Edition		78,09 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16016	LP Fin-CBL Gestão Upg 2 p/ 4 Utiliz		297,83 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia
16016	LP Fin-Tes/CCT Upg 4 p/ 6 Utiliz		113,83 €	Software massificado	Não é transferência de tecnologia

20. Um “forno completo de fusão elétrico de indução para latão” é composto por três componentes fundamentais:
1. Carcaça – toda a estrutura metálica que envolve o forno;
 2. Equipamento elétrico – todo o equipamento que permite receber a eletricidade do posto de transformação;
 3. Forno(s) propriamente dito(s) – composto por bobine, camisa de cobre e refratário, que permite dar a energia ao material (latão) que é fundido.
21. As componentes 1 e 2 encontravam-se instaladas (e materialmente ligadas) no edifício industrial da Requerente, constituindo uma parte da infraestruturas da fábrica.
22. O forno propriamente dito (componente 3) é totalmente autonomizável podendo ser alterado e modernizado quando se torne tecnologicamente obsoleto.
23. A Requerente realizou um investimento na aquisição da componente 3 – forno - que foi totalmente redesenhada tendo-lhe sido atribuída uma nova conceção, no refratário, que foi também revisto e atribuída uma nova configuração.
24. A fim de desenvolver tecnologicamente a linha de produção, a Requerente teve necessidade de investir num novo contentor (contentor da prensa).
25. A Requerente adquiriu uma nova torre de arrefecimento em substituição da torre que ardeu.

26. Em resultado da implementação do sistema ERP Primavera Manufacturing Professional, a Requerente teve necessidade de adquirir uma balança digital, tecnologicamente mais evoluída capaz de realizar a pesagem digital da matéria-prima de forma integrada com o ERP.
27. Os investimentos globalmente potenciaram o acesso da Requerente a novos mercados, bem como a criação de novos postos de trabalho: 2015 - 3 funcionários; 2016 – 46 funcionários; 2017 – 55 funcionários e 2018 - 64 funcionários.

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório (incluindo o processo administrativo) carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Relativamente ao depoimento prestados pela testemunha arrolada pela Requerente –D...– bem como às declarações de parte, prestadas nos termos previstos no artigo 466.º do Código do Processo Civil, por E... e F..., as mesmas corroboraram, no essencial, a factualidade por esta alegada, sobre a qual depuseram, tendo-o feito de forma objetiva, isenta e revelando conhecimento direto daqueles factos, pelo que os seus depoimentos nos mereceram

credibilidade. Os depoimentos prestados foram particularmente relevantes para a determinação da matéria de facto dado como provada nos pontos 15 a 27 supra.

V. Do Direito:

As duas *questões decidendas* nos presentes autos prendem-se com o seguinte:

- a) Da nulidade da atividade inspetiva;
- b) Do mérito das conclusões da inspeção tributária e da ilegalidade das liquidações;

a) Da nulidade da atividade inspetiva:

Alega a Requerente que a legalidade da inspeção realizada dependia do cumprimento integral de todos os procedimentos e requisitos de que depende o procedimento de inspeção tributária que, supostamente, não foram integralmente cumpridos, razão pela qual a inspeção tributária padecerá de manifesta nulidade (cfr. artigos 19.º e 20.º da petição inicial).

Dispõe o n.º 2 do artigo 2.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) que o procedimento de IT visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações.

Para que haja lugar à Inspeção é necessário que exista fundamento que justifique a seleção do contribuinte para o efeito.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 23.º do RCPITA, a atuação da inspeção tributária obedece ao Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA).

Por sua vez, o artigo 27.º do RCPIT prescreve que a identificação dos sujeitos passivos a inspecionar no procedimento inspetivo tem por base:

- i) a aplicação de critérios objetivos no PNAITA;

- ii) a aplicação de critérios que resultem de orientações a nível comunitário ou internacional, sejam definidos pelo Diretor-geral da AT;
- iii) participação ou denúncia, quando apresentados de forma legal;
- iv) a verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos.

No caso *sub judice* a ordem de serviço n.º 012018..., teve origem na proposta de inspeção elaborada em 27-12-2018, sancionada superiormente na mesma data pelo Chefe da Divisão de Inspeção Tributária II (DIT II) da Direção de Finanças de ..., e faz parte integrante do processo da ação inspetiva do sujeito passivo, arquivado nos SIT da referida Direção de Finanças. Na abertura da ordem de serviço, a ação inspetiva foi enquadrada no código PNAITA 1222120104.

No âmbito de um procedimento externo em sede de IRC, independentemente dos motivos da seleção (ainda que só um possa ser indicado para efeitos de PNAITA), é imperioso que os SIT procedam à validação de todos os valores declarados pela Requerente no âmbito desse imposto.

Ora a carta aviso, prevista na alínea l) do n.º 3 do art.º 59.º da LGT que mais não é do que a comunicação antecipada do início da inspeção da escrita e a Ordem de Serviço que foi assinada pelo representante da Requerente, conforme artigo 53.º do RCPITA, indicam o âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem à Requerente como se pode verificar pelos documentos que se encontram junto ao RIT.

Além disso, analisando o RIT, é possível perceber qual o motivo que presidiu ao procedimento inspetivo, pois face às dotações declaradas pela Requerente no âmbito do RFAI, mostrou-se necessário validar, à luz dos normativos referentes àquele benefício, se os montantes em causa estavam corretos e, nesse sentido, foi efetuada uma análise conjugada dos documentos que integravam os processos do RFAI e os documentos da contabilidade do sujeito passivo, relativamente aos períodos de 2016 e 2017 (cf. pág. 12 do RIT).

Por outro lado, a Requerente podia ter exercido o seu direito de defesa (princípio do contraditório). Porém, apesar de ter sido notificada para exercer o direito de audição através do

ofício n.º ..., de 16.06.2019, dos Serviços de Inspeção Tributária, com o registo dos CTT n.º C...PT, optou por não o fazer.

A Requerente contesta também a prorrogação da extensão do prazo alegando que não foram preenchidos os requisitos definidos no artigo 15.º do RCPIT, o que a levou a considerar a inspeção ilegal assim como as liquidações que daí emergiram.

Ora, o procedimento realizado em cumprimento da ordem de serviço externa n.º 012018..., tem como extensão o ano de 2016, conforme preceituado no n.º 3 do artigo 14.º do RCPITA, e não foi alvo de qualquer alteração à extensão, nos termos previstos no artigo 15.º do mesmo diploma legal.

Isto porque, a extensão a que alude o artigo 15.º do RCPITA, corresponde ao período de tributação sobre o qual incide o procedimento de inspeção, conforme definido no n.º 3 do artigo 14.º do RCPITA.

No que respeita ao prazo para a realização do procedimento de inspeção, prevista no artigo 36.º do RCPITA, efetivamente, o prazo inicial de 6 meses foi prorrogado por um período de mais 3 meses, conforme Despacho do Chefe da DIT II da Direção de Finanças de ..., de 12 de setembro de 2019, no qual consta ainda o dia 24 de dezembro de 2019 como data previsível para o termo do procedimento de inspeção.

O Despacho de prorrogação do prazo do procedimento de inspeção, faz parte integrante do processo de inspeção inspetiva do sujeito passivo arquivado nos SIT da Direção de Finanças de

Quanto a esta matéria, prevê o n.º 4 do artigo 36.º do RCPITA que, "a prorrogação do prazo do procedimento de inspeção deve ocorrer até ao seu termo, antes da emissão da nota de diligência, e é notificada à entidade inspecionada com a data previsível do termo do procedimento."

Ora, o procedimento de inspeção ao período de tributação de 2016, foi iniciado em 25 de março de 2019, conforme assinatura na ordem de serviço n.º 012018... por representante da Requerente, pelo que, o termo do prazo de 6 meses para a conclusão do procedimento de inspeção seria 25 de setembro de 2019.

O Despacho de prorrogação do prazo do procedimento de inspeção foi assim proferido pelo Chefe da DIT II da Direção de Finanças de ... em 12 de setembro de 2019, ou seja, antes do termo do referido prazo de 6 meses tendo sido foi notificada a Requerente de que, por Despacho de 12 de setembro de 2019 do Chefe da DIT II, o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção a decorrer no âmbito da ordem de serviço n.º 012018... tinha sido prorrogado por um período de 3 meses, sendo a data previsível do termo o dia 24 de dezembro de 2019.

Foi assim dado cumprimento ao n.º 4 do artigo 36.º do RCPIT, não podendo ser posta em causa a legalidade da inspeção.

Por fim, alega a Requerente, em síntese, que o RIT padece do vício de falta de fundamentação por ser totalmente omissa quanto às razões de facto que, caso a caso, fatura a fatura, justificam a conclusão de o investimento não ser elegível.

Vejamos.

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. ()

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 «meras conclusões e alegações de direito, nele não se evidenciando factos, ou circunstâncias de modo e espaço, que justifiquem a efetiva existência do direito à desconsideração dos gastos por parte da AT» 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 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.

b) Do mérito das conclusões da inspeção tributária e da ilegalidade das liquidações:

O RFAI encontra-se previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI, sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

Trata-se de um benefício de âmbito regional cujo objetivo primordial é atrair investimento para determinadas regiões menos desenvolvidas e promover a criação de emprego.

Este é aplicado pelos sujeitos passivos consoante o cumprimento das regras e condições estabelecidas na lei, não sendo dependente de decisão de concessão pela administração fiscal.

In casu, a AT concluiu pela inelegibilidade dos investimentos realizados pela Requerente, no âmbito do RFAI, e, por isso pela dedução indevida à coleta de IRC, com fundamento na circunstância de não se verificar nenhuma das seguintes três condições relativas ao investimento realizado:

- a) Investimento em ativo fixo tangível não adquirido em estado de novo (cfr. artigo 22.º, n.º 2, alínea a) do CFI).
Alega a AT que “da análise aos documentos de suporte” a Requerente não adquiriu ativos fixos tangíveis novos, por ter realizado reparações e alterações em máquinas e substituído peças e componentes consumíveis, o que constitui investimentos isolados que não podem ser considerados como “novos ativos”, mas substituições ou meras adições de valor;
- b) Investimento não proporcionou a criação de postos de trabalho (cfr. artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI);
- c) Investimento não constituiu despesas com transferência de tecnologia (cfr. artigo 22.º, n.º 2, alínea b) do CFI);

Em síntese, entende a AT, pela análise dos documentos de suporte das aquisições, que a Requerente não adquiriu ativos fixos tangíveis novos por

Aqui chegados, cumpre analisar se os investimentos realizados pela Requerente, *sub judice*, são elegíveis para efeitos do RFAI.

Vejamos.

As correções 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 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 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».

In casu a AT desconsiderou o benefício fiscal – RFAI – de que a Requerente se arroga titular, em virtude de entender que as despesas e os investimentos considerados não serem elegíveis em virtude de:

- (i) não corresponderem a um “investimento em ativos fixos tangíveis adquiridos no estado de novo” e que simultaneamente correspondem a adições de ativos fixos tangíveis na medida em que respeitam a reparações/alterações de máquinas (báscula de pesagem), a substituição de equipamento (torre de refrigeração), a substituição de componentes (reconstrução de forno e contentor de prensa) e/ou substituição de pequenas ferramentas ou consumíveis (serras, bolas para moinho) (...), ou seja, tais investimentos isolados não se configuram como um novo ativo, implicando apenas adições de valor e/ou a substituição de ativos já existentes (cfr. art. 22º, n.º 2, al. a) do CFI);
- (ii) não proporcionarem a criação de postos de trabalho (cfr. art. 22º, n.º 4, al. f) do CFI);
- (iii) não se qualificarem como “despesas com transferência de tecnologia” (cfr. art. 22.º, n.º 2, al. b) do CFI);

Em síntese a AT considerou que tais investimentos isolados não se configuram como um novo ativo, implicando apenas adições de valor e/ou a substituição de ativos já existentes.

Importa, por conseguinte, analisar cada um destes gastos.

a) Do sistema de gestão de produção:

O n.º 2, alínea b), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em activos 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.

Como resulta da prova testemunhal produzida o investimento num novo sistema de Gestão de Produção implicou a construção de uma infra-estrutura totalmente nova de rede por toda a fábrica, bem como a aquisição de hardware (computadores, monitores apropriados à produção em cada posto de trabalho, impressoras específicas, etc.) para permitir o acompanhamento das ordens de fabrico e permitir que cada operador efetuasse de forma eficiente e em tempo real os registos necessários no sistema.

Tal como implicou a contratação à Microrégio (parceiro escolhido para o desenvolvimento e implementação do sistema) de todo o software necessário e desenvolvimentos de programação específicos.

Ora afigura-se que a implementação do sistema de gestão de produção, constituem despesas elegíveis para efeitos do RFAI porquanto:

- (i) comportam ativos fixos tangíveis afetos à realização do projeto e à exploração da Requerente, adquiridos em estado de novo, designadamente computadores portáteis, monitores, impressoras, discos rígidos e memórias;
- (ii) comportam ativos intangíveis constituídos por despesas com a aquisição de know-how e conhecimentos técnicos, designadamente a aquisição do ERP Primavera Manufacturing Professional e todos o software associado;
- (iii) este investimento, globalmente considerado com os demais, potenciou a criação de novos postos de trabalho, designadamente pessoal especializado.

Deve notar-se, como bem reconhece a Requerente, que o investimento realizado na aquisição dos equipamentos de ar condicionados e na reparação da parede da sala de reuniões da Requerente não pode ser considerado. De forma idêntica, deve ser desconsiderada a

elegibilidade do investimento realizado nas licenças ambientais (cfr. artigos 172.º e 174.º da p.i.) num total de € 5.647,53 (cfr. artigo 134.º da resposta da Requerida AT).

Assim, a correcção efectuada enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o 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.

B) Da aquisição de novos fornos:

O n.º 2, alínea a), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo.

Desta norma, designadamente da excepção à excepção relativa a instalações fabris (cfr. artigo 22.º, n.º 2, alínea a), ii) do RFAI), infere-se que a reparação do forno da Requerente se insere no âmbito das aplicações relevantes.

Como resulta da prova testemunhal, aquilo que habitualmente se designa por “forno completo de fusão eléctrico de indução para latão” é, na verdade, composto por três componentes fundamentais:

1. Carcaça – toda a estrutura metálica que envolve o forno;
2. Equipamento eléctrico – todo o equipamento que permite receber a eletricidade do posto de transformação;
3. Forno(s) propriamente dito(s) – composto por bobine, camisa de cobre e refratário, que é o que permite dar a energia ao material (latão) que é fundido.

Conforme foi esclarecido na declaração de parte prestada por F..., as componentes 1 e 2 encontram-se instaladas (e materialmente ligadas) no edifício industrial, constituindo uma parte da infraestrutura da fábrica. O forno propriamente dito (componente 3) é totalmente autonomizável podendo ser alterado e modernizado quando se torne tecnologicamente obsoleto, as demais componentes se mantêm incólumes e imutáveis no tempo.

Conforme foi explicado pelas declarações de parte prestadas por E... e F..., o investimento em apreço foi realizado pela Requerente na aquisição da componente 3 – forno propriamente dito, designadamente na Bobine, que foi totalmente redesenhada tendo-lhe sido atribuída uma nova conceção, no refratário, que foi também revisto e atribuída uma nova configuração, uma nova geometria interna do forno que nada tinha que ver com a anterior.

Afigura-se que a instalação de uma peça nova de um forno (componente 3) não pode deixar de ser considerada como um ativos fixos tangíveis, adquirido em estado de novo.

Este investimento, globalmente considerado com os demais, potenciou a criação de novos postos de trabalho, designadamente pessoal especializado.

Assim, a correcção efectuada 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.

C) Do novo contentor da prensa:

O n.º 2, alínea a), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo.

Conforme foi dado como provado, a fim de desenvolver tecnologicamente a linha de produção, a Requerente teve necessidade de investir num novo contentor (contentor da prensa).

Afigura-se que a instalação de uma peça nova – contentor de prensa - não pode deixar de ser considerada como um ativo fixo tangível, adquirido em estado de novo.

Este investimento, globalmente considerado com os demais, potenciou a criação de novos postos de trabalho, designadamente pessoal especializado.

Assim, a correcção efectuada 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.

D) Da nova torre de arrefecimento:

O n.º 2, alínea a), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo.

Como resulta da prova testemunhal, a Requerente adquiriu uma nova torre de arrefecimento em substituição da torre que ardeu.

Afigura-se que a instalação de uma nova torre de arrefecimento não pode deixar de ser considerada como um ativo fixo tangível, adquirido em estado de novo.

Este investimento, globalmente considerado com os demais, potenciou a criação de novos postos de trabalho, designadamente pessoal especializado.

Assim, a correcção efectuada 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.

E) Da nova báscula:

O n.º 2, alínea a), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo.

Como resulta da prova testemunhal, por força da implementação do sistema ERP Primavera Manufacturing Professional, a Requerente teve necessidade de adquirir uma balança digital, tecnologicamente mais evoluída capaz de realizar a pesagem digital da matéria-prima de forma integrada com o ERP. Trata-se de um investimento em equipamento novo, necessário ao desenvolvimento tecnológico do sistema de gestão de stocks.

Este investimento, globalmente considerado com os demais, potenciou a criação de novos postos de trabalho, designadamente pessoal especializado.

Assim, a correcção efectuada 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.

A este luz, e face ao exposto, deve o pedido arbitral ser considerado procedente por provado.

Dos juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas

A liquidação de juros compensatórios têm como pressuposto a respectiva liquidação de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enferma dos mesmos vícios que afecta esta, justificando-se também a sua anulação.

Dos juros indemnizatórios:

A Requerente procedeu ao integral pagamento das quantias resultantes das liquidações objecto do pedido de pronúncia arbitral, constantes nos respectivos documentos de cobrança, dentro do respectivo prazo de pagamento voluntário.

Acontece, como vimos *supra*, que as liquidações estão inquinadas por vício de violação de lei, tendo o montante em causa sido indevidamente.

Nos termos do disposto no artigo 100.º da LGT 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.

Os atos de liquidação são da inteira responsabilidade da Requerida AT tendo conduzido a um pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido estando, pois, inquinado por vício de violação da lei, tendo sido praticado por erro imputável aos serviços, pelo que a Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Com efeito, nos termos do artigo 43.º da LGT são devidos juros indemnizatórios quando exista erro imputável aos serviços de que resulta pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Os juros indemnizatórios são devidos, desde a data do pagamento sendo calculados com base no respetivo valor, até à integral devolução aos Requerentes, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil, à taxa legal em vigor.

VI – Decisão:

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado;
- b) Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019... e, consequentemente, anuladas a demonstração de liquidação de IRC n.º 2018..., a demonstração de liquidação de juros n.º 2018... e a demonstração de acerto de contas n.º 2018..., relativas ao ano de 2014, assim como demonstração de liquidação de IRC n.º 2019... e da demonstração de liquidação de juros n.º 2019..., emitidas na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa;
- c) Condenar a Requerida AT no pagamento de juros indemnizatórios, desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento da liquidação até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado;
- d) Condenar a Requerida AT nas custas do processo, abaixo fixadas;

VII - Valor do processo:

De harmonia com o disposto no artigo 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 € 18.752,68 (dezoito mil setecentos e cinquenta e dois euros e sessenta e oito euros).

VII - Custas:

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida AT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 23 de dezembro de 2020

O Árbitro Singular

Nuno Cunha Rodrigues