

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 892/2023-T

Tema: IRC; RFAI; investimento inicial; atualização de *software*; depreciações

SUMÁRIO:

1. Para que um investimento possa ser elegível para efeitos do benefício do RFAI terá de cumprir com o disposto nos artigos 2.º, § 49.º, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21.09.

2. As depreciações que resultem de aplicação de taxa de depreciação superior à legalmente permitida não podem ser aceites no exercício respetivo.

3. O princípio da justiça não pode ser usado para exonerar os contribuintes dos seus mais elementares deveres de diligência declarativa, procedimental e processual, ao arrepio dos princípios da legalidade e da regularidade, racionalidade e eficiência da atuação administrativo-tributária.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Jónatas Machado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para constituir o presente Tribunal Arbitral, profere a seguinte decisão:

1 RELATÓRIO

1. A..., Lda doravante designada apenas como “Empresa”, ou “Requerente”, titular do

1.

Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC)...., com sede social em Rua ..., ..., ..., ...-... ..., notificada do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2023..., emitido em 05.07.2023, relativo ao exercício de 2019, bem como as correspondentes demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas n.º 2023..., também datada de 05.07.2023, da qual resultou imposto a pagar no valor de € 18.661,65, veio, a 28.11.2023, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 2, alínea a), no artigo 6.º, n.º 1, no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.01, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03, conjugado com o disposto no artigo 99.º, alínea a) e artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) – aplicável ex vi artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do aludido RJAT -, apresentar pedido de pronúncia arbitral sendo entidade impugnada o Ministério das Finanças, sito em Avenida Infante D. Henrique n.º 1, 1149-009 Lisboa (doravante designado AT ou Requerida), para que os referidos atos sejam declarados ilegais e anulados.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 29.11.2023.

3. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro singular, em 18.01.2024.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa, nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Por força do preceituado na alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 06.02.2024.

6.A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou a sua resposta, em 13.03.2024, onde, por impugnação, sustentou a improcedência do pedido, por não provado, e a absolvição da Requerida.

7. Por ter sido requerida e ter sido considerada necessária, a audiência prevista no artigo 18.º do RJAT foi agendada para o dia 09.04.2024, não tendo a Requerente comparecido e tendo o Tribunal proferido despacho, nesse mesmo dia, concedendo às partes oportunidade para produzirem alegações finais simultâneas no prazo de cinco dias.

8. Findo o prazo para alegações, este Tribunal verificou que as partes decidiram não apresentar alegações finais, prescindindo desta faculdade processual.

1.1 Dos factos alegados pelo Requerente

9. A Requerente é uma sociedade de direito português que prossegue, no âmbito do seu objeto, a atividade de fabricação de moldes metálicos bem como a fabricação de outros artigos de plástico, encontrando-se sujeita ao regime geral de tributação, em sede de IRC, cujo período de tributação coincide com o ano civil.

10. A Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2019, tendo sido alvo de um procedimento de inspeção tributaria, em cumprimento da Ordem de Serviço nº OI2023..., do qual resultaram correções em sede de IRC no período em análise, no âmbito do Benefício Fiscal do RFAI, previsto no Código Fiscal ao Investimento (CFI) – tendo a AT desconsiderado algumas aplicações relevantes para

efeitos de RFAI de (€ 3.500,00) e no âmbito de depreciações e amortizações não consideradas como gasto para efeito fiscal no período em causa, no valor de €74.506,21.

11. No âmbito do Benefício Fiscal do RFAI, previsto no Código Fiscal ao Investimento (CFI) a AT desconsiderou parte da dotação de RFAI do ano de 2019 (no valor de 3.500,00 EUR, i.e., 14.000 EUR x 25%), por considerar que esta aplicação, relativa, à aquisição de um *upgrade* do software WorkNC, em 2016, não cumpria os critérios para ser enquadrável e aceite para efeitos de RFAI.

12. No que toca às correções no âmbito de depreciações e amortizações não consideradas como gasto para efeito fiscal no período em causa – correção ao lucro tributável do período de tributação de 2019, a AT entendeu que sujeito passivo tem no seu ativo fixo tangível diversos equipamentos relativamente aos quais pratica depreciações a uma taxa anual superior à estabelecida nas tabelas anexas Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09, sem que tenha acrescido o excedente no Quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de 2019, ou seja, considerou para estes bens uma depreciação superior aquela que, no entender da AT, pode ser aceite por força do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do DR 25/2009, conjugado com o n.º 1 do artigo 31.º do CIRC, no montante total de €74.506,21.

1.2 Argumentos das partes

13. O Requerente sustenta a ilegalidade das liquidações acima mencionadas com os argumentos de facto e de direito que a seguir se sintetizam:

Benefício fiscal do RFAI

- a) Os investimentos considerados como aplicações relevantes para o RFAI 2019, enquadram-se como investimento inicial na tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, inserido numa estratégia global de investimento e crescimento;

- b) Integram os investimentos relevantes indicados para o RFAI de 2019 o "upgrade WorkNC Std Pos 2019" e o "Suporte Técnico WorkNC", num total de €14.000,00, adquiridos ao fornecedor B..., S.A., NIF...;
- c) Este investimento respeita ao upgrade do software WorkNC adquirido em 2016 e que integrou os investimentos elegíveis para a dotação do RFAI de 2016;
- d) Quando se faz um aumento da capacidade de produção da Requerente, toda a estrutura da empresa tem de acompanhar esse aumento, designadamente a área administrativa, equipamentos informáticos e software para assistir à produção. É do conjunto desses elementos que resulta o aumento de produção;
- e) No âmbito do RFAI, são admissíveis como investimento realizados, e elegíveis para efeitos deste regime, as adições de ativos fixos tangíveis e intangíveis que sejam efetuadas em cada exercício ao investimento em curso, desde que tais ativos preencham os respetivos pressupostos contidos no artigo 22.º do CFI;
- f) O legislador comunitário não efetua qualquer referência ou especificação, na definição que adota, da obrigação de o investimento consubstanciar-se num único elemento, num determinado tipo de ativo fixo tangível, tal como defende a AT, importando aferir se o investimento em causa permitiu aumentar a capacidade da empresa;
- g) O conceito de «investimento inicial», à face da definição fornecida pela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho, não implica «investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível»;
- h) O «investimento inicial» é um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionados com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente e não apenas na parcela daquele aumento, porque se fala de “relacionados” e não “relativos”, “correspondentes” ou “proporcionais”;
- i) Os *upgrades* de *software* podem ser considerados como investimento elegível para RFAI, desde que fique demonstrado o aumento de capacidade;
- j) O upgrade permitiu diversas melhorias no serviço prestado, tendo sido fundamental para a Empresa conseguir operar com maior capacidade;
- k) Se a empresa não tivesse adquirido o mesmo, o programa original não funcionaria, sendo que não só não se verificaria o aumento da capacidade por via dos melhoramentos

introduzidos como ainda se verificaria o inverso, ou seja, a capacidade instalada da empresa diminuiria sem este *upgrade de software*;

- l) Os *upgrades de software* são relevantes para desenvolver a atividade e aumentar a capacidade produtiva e objetivo da compra dos equipamentos foi sempre o aumento da produção, que ocorreu efetivamente;
- m) A correção aqui em causa (diminuição de € 3.500,00 na dotação do benefício fiscal RFAI 2019) enferma de erro sobre os pressupostos de facto, quanto ao errado juízo que a AT fez a inviabilidade de os ativos em causa proporcionarem aumento da capacidade e sobre os pressupostos de direito, por erro de interpretação do conceito de «investimento inicial», o que justifica a sua anulação nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT;

Depreciações

- n) A consideração das taxas de amortização incluídas no mapa suprarreferido foi efetuada por mero lapso no preenchimento do mapa de depreciações e amortizações;
- o) Nos termos do artigo 20.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, sempre que tenham sido consideradas amortizações ou depreciações superiores às permitidas no referido Decreto Regulamentar, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação ou amortização fixadas no referido decreto regulamentar;
- p) Caso a Requerente tivesse acrescido as amortizações e depreciações excessivas em 2017, 2018 e 2019, teria direito aos ajustamentos correlativos correspondentes de 2020 a 2026;
- q) Essas correções não foram efetuadas pela Requerente, nem promovidas pela AT no âmbito da inspeção efetuada – pelo menos para os anos para os quais a Empresa não tem possibilidade de fazer o ajustamento correlativo – 2020 e 2021;
- r) Não deverá haver lugar a qualquer correção, à luz do princípio da justiça, por não ter ocorrido qualquer prejuízo para a Fazenda Pública ou omissão voluntária ou intencional em vista a operar transferências de resultados entre exercícios;
- s) Sendo certo que a periodização do lucro real que pretende tributar-se em sede de IRC exige a consideração de gastos e de rendimentos nos respetivos exercícios (princípio da

- especialização dos exercícios), também importa reter que o desconhecimento em qualquer dos exercícios tributados em sede de IRC de gastos de natureza indispensável à prossecução da atividade prosseguida, põe em causa o princípio da tributação segundo o lucro real;
- t) O Ofício Circulado nº 14/93, de 23.11.1993, recomenda que eventuais ajustamentos ao resultado tributável de um exercício em razão de correções decorrentes de aspetos relacionados com a periodização do lucro tributável, devem ser seguidos de correções correlativas no exercício a que tais gastos corrigidos efetivamente correspondem, ajustamento que a AT devia ter promovido nos exercícios de 2020 e 2021;
 - u) Essa correção não pode ser efetuada pela Requerente, pois que tomou conhecimento da liquidação em agosto de 2023, e, à data, não poderia apresentar Reclamação Graciosa ou Revisão de Ato Tributário), pois os prazos legais para o fazer – à data da correção efetuada pela AT – já tinham sido ultrapassados;
 - v) Não se demonstra que a imputação de custos ao exercício de 2019 tenha resultado de omissão voluntária e intencional, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso quando se pretenda reduzir o montante dos lucros tributáveis, pelo que nada obstava a que o princípio da especialização dos exercícios, a despeito da sua relevância fiscal, pudesse ser entendido em articulação com o princípio da justiça a que a Administração Tributária se encontra igualmente vinculada nos termos artigo 55.º da LGT.

14. A AT sustenta a manutenção do ato impugnado com base nos fundamentos sinteticamente elencados:

Benefício fiscal do RFAI

- a) Os benefícios fiscais são medidas de natureza excecional – insuscetíveis de integração analógica –, constituindo derrogações ao regime normal de tributação, em que o legislador fiscal, na sua liberdade de conformação, desagrava, por razões técnicas ou de política fiscal, certas manifestações de riqueza ou capacidade contributiva, que pretende afastar da tributação normal de forma genérica, sendo

7.

uma forma de despesa fiscal, ou um auxílio de Estado, nos termos do direito da OMC e da UE;

- b) O RFAI tem como ponto de referência o Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que, ao abrigo do art.º 109.º do TFUE, declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos art.º 107.º e 108.º do Tratado;
- c) A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, veio proceder à sua regulamentação, assegurando a aplicação integral das regras previstas no RGIC e, quando aplicável, nas OAR (Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 23 de julho de 2013);
- d) Tanto o RFAI como o regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP) constituem regimes de auxílio com finalidade regional, aprovado pelo RGIC que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado;
- e) O âmbito de aplicação do RFAI tem de ser analisado não só à luz do CFI (e da regulamentação constante das portarias referentes ao RFAI), como também do Regulamento ao abrigo do qual o regime foi criado;

Aquisição de upgrade de software

- f) A mera substituição de equipamento não implica um investimento “inicial” que induza ao aumento de capacidade do estabelecimento existente, consubstanciando um investimento necessário que decorre do normal funcionamento de uma atividade industrial, a menos que esteja relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;
- g) A aquisição em 2016 do software WorkNC insere-se num investimento inicial efetuado de acordo com tipologia de aumento da capacidade produtiva de um

estabelecimento já existente ao incluir a aquisição das licenças necessárias à utilização do *software*, o que não sucede com a aquisição de uma atualização deste *software*, que não tem cabimento no disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, na medida em que as licenças necessárias à sua utilização já foram adquiridas previamente;

- h) Para que os *upgrades* de *software* fossem aceites como investimento em sede do referido benefício fiscal, o artigo 22.º do CFI deveria expressamente prever essa situação, o que não faz;
- i) A aquisição do *software* WorkNC através do uso da respetiva licença, já tinha ocorrido no exercício de 2016, tendo tal facto relevado para efeitos do benefício em causa; Pelo que, para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de “investimento inicial”, não se considerando como aplicação relevante a “aquisição isolada” de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, não sendo elegível como aplicação relevante o investimento na aquisição de equipamentos de substituição;
- j) A Requerente não faz prova de que esse investimento efetuado na aquisição de *upgrades* de *software*, tivesse permitido aumentar a capacidade instalada da empresa, não cumprindo o ónus que sobre ela impende (art.º 342.º do Código Civil – CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT);
- k) A aquisição de atualizações do software no montante de 14.000,00 € não deve integrar o conceito de investimento revelante para efeitos do RFAI, pelo que se considera corretamente efetuada a correção levada a cabo pelos SIT, ao não aceitar para efeitos de determinação da matéria coletável do exercício de 2019, a dedução no valor de 3.500,00 €.

Depreciações a taxa anual superior

- l) O primeiro mapa do Anexo 5, reflete o cálculo das depreciações praticadas pela requerente nos referidos exercícios de 2017, 2018 e 2019, verificando-se que em todos esses períodos de tributação o Requerente praticou taxas de depreciação superiores às permitidas pelo referido Decreto-Regulamentar n.º 25/90, pagando menos imposto que aquele que era exigível nesses períodos;

- m) O segundo mapa do Anexo 5 reflete, para 2017, 2018 e 2019, o cálculo das depreciações que fiscalmente são aceites pela AT, aplicando a taxa máxima de depreciação (20%) prevista no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, embora somente tenham sido corrigidos pelos SIT os valores referentes a 2019, tendo as depreciações praticadas em 2017 e 2018 sido deduzidas aos resultados fiscais destes períodos de tributação, uma vez que o contribuinte não demonstrou o seu acréscimo no Quadro 07 das DM22 destes períodos de tributação;
- n) Consultadas estas M22 também não é possível afirmar que as depreciações em causa foram tributadas (o campo 719 da DM22 tem valores inferiores ao em aqui em crise), sendo que se as depreciações praticadas em excesso nos períodos de tributação de 2017 e 2018, não foram tributadas nestes anos, não pode a Requerente defender a aplicação do artigo 20.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, muito menos no âmbito dos presentes autos;
- o) Apenas o valor das depreciações não aceites em 2019, por excederem os valores máximos admitidos no valor de 74.506,21 €, poderão ser aceites como gasto fiscal nos anos seguintes, desde que cumpridos os demais requisitos;
- p) À data em que a Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição sobre o projeto de relatório de inspeção tributária cuja matéria se encontra em apreço nos presentes autos, em 03.06.2023, não se mostrava ultrapassado o prazo para a Requerente (se assim o entendesse e desde que as depreciações em causa nos presentes autos tivessem sido tributadas em 2019), reclamar da autoliquidação de IRC de 2020 e 2021 (efetuada mediante a entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22 em 05.07.2021 e 23.05-2022, respetivamente).
- q) Não se está perante uma situação em que os gastos não foram imputados ao exercício a que dizem respeito (violação do princípio da especialização dos exercícios), mas perante gastos (depreciações) que não podem ser aceites no exercício respetivo por resultarem de aplicação de taxa de depreciação superior à legalmente permitida;

- r) A AT não podia deixar de fazer a correção que fez ao exercício de 2019, em obediência ao princípio da legalidade que deve nortear a sua atuação, por se verificar uma infração ao disposto no n.º 1 do artigo 31º do CIRC.

1.3. Saneamento

15. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.

16. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT).

17. O processo não padece de nulidades podendo prosseguir-se para a decisão sobre o mérito da causa.

2 FUNDAMENTAÇÃO

2.1 Factos dados como provados

18. Com base nos documentos constantes do Processo Administrativo (PA) e trazidos aos autos e são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

- a) Em 2016 a Requerente adquiriu um upgrade do software WorkNC;
- b) A Requerente não demonstrou o acréscimo das depreciações efetuadas nos anos de 2017 e 2018 no Quadro 07, campo 719, das declarações M22 destes períodos de tributação;

- c) As depreciações efetuadas nos anos de 2017 e 2018 foram deduzidas aos resultados fiscais destes períodos de tributação;
- d) A 22.08.2023 a Requerente pagou o montante de € 18 661,65 respeitante à liquidação 2023..., relativo ao exercício de 2019, bem como as correspondentes demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas n.º 2023... .

2.2 Factos não provados

19. Com relevo para a decisão sobre o mérito não ficou provado que a aquisição do upgrade de software WorkNC num aumento da capacidade de um estabelecimento existente, na diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou numa mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

2.3 Motivação

20. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis **ex vi** artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

21. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, **ex vi** do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

2.4 *Questão decidenda*

22. Estão em causa, no presente processo, duas questões pendentes de decisão, uma respeitante ao regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) e outra respeitante à aplicação do regime fiscal das depreciações constante do CIRC e do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009.

23. A primeira questão prende-se com a elegibilidade da despesa efetuada na aquisição de um *upgrade* do *software* WorkNC por via da sua qualificação como Investimento Inicial, conceito consagrado no § 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC – Regulamento Geral de Isenção por Categoria), que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do TFUE e que está na base do RFAI previsto nos artigos 2.º e 22.º e ss. do CFI – Código Fiscal do Investimento.

24. O artigo 2.º do CFI prevê a concessão de benefícios fiscais, em regime contratual, a projetos de investimento cujo objeto esteja compreendido, nomeadamente, nas atividades económicas aí definidas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC, onde se inclui a indústria transformadora.

25. Nos termos do artigo 22.º do CFI, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no mencionado 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. O n.º 2, alínea b), do artigo 22.º do CFI subsume ao conceito de aplicação relevante, para efeitos do RFAI, os investimentos em 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.

26. De acordo com os n.ºs 5 e 6 do artigo 23.º do CFI, os benefícios fiscais previstos no RFAI devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º Caso os investimentos beneficiem de outros auxílios de Estado, o cálculo dos limites referidos deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes. O regime dos auxílios de Estado tem natureza excecional, visto que no direito da concorrência do mercado interno aplica-se o princípio da concorrência livre e não falseada.

27. A mencionada alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC define investimento inicial como “um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.

28. Trata-se de investimentos de natureza estratégica global, orientados para a operação de transformações económicas de grande alcance e para o crescimento. A Portaria n.º 297/2015, de 21.09, que veio proceder à sua regulamentação, assegurando a aplicação integral das regras previstas no RGIC, retoma, no essencial, essa mesma definição de investimento inicial, no seu artigo 1.º, n.º2, alínea d). O RFAI não se aplica a investimentos de substituição ou correntes normais ao desenvolvimento habitual das atividades exercidas, mas a investimentos iniciais. Mesmo que não se exija que estes resultem numa alteração qualitativa da capacidade de produção da empresa, exige-se a prova da ocorrência de uma alteração quantitativa considerável.

29. A natureza excecional dos benefícios fiscais e a sua qualificação como despesa fiscal, nos termos artigo 2.º do EBF, exigem que se faça prova concludente de que são efetivamente prosseguidos os interesses públicos extrafiscais que os justificam e que, em concreto, impedem

a tributação que normalmente seria devida à luz dos princípios da legalidade e da igualdade tributária.

30. Como o investimento pode ser em ativos incorpóreos, abrangendo *software*, está em causa saber se as aquisições do “upgrade Work NC Std POS 2019 “e do “Suporte Técnico WorkNC“ efetuadas pela Requerente ao fornecedor B..., SA no valor de € 14.000,00, a que correspondeu uma correção efetuada pelos SIT ao RFAI no montante de €3.500,00 pode ser elegível como investimento relevante para efeitos do benefício fiscal RFAI.

31. A resposta a esta questão impõe uma análise das características e finalidade do equipamento adquirido, perguntando se trata de um investimento *isolado* ou *estratégico*¹. Quando se faz um aumento da capacidade de produção da Requerente, toda a estrutura da empresa tem de acompanhar esse aumento, designadamente a área administrativa, equipamentos informáticos e *software* para assistir à produção. É do conjunto desses elementos, vistos como um sistema na sua interdependência e interligação estrutural e funcional, que resulta o aumento de produção.

32. No âmbito da atividade desenvolvida pela Requerente, compreende-se a aderência indissolúvel entre *hardware e software*, pelo que investimentos no primeiro requerem as mais das vezes investimentos no segundo, como geralmente sucede em qualquer unidade produtiva. Isso não significa, porém, que todos os investimentos em *software* se reconduzam ao conceito de investimento inicial para este efeito, questão que deve ser investigada caso a caso.

33. Em causa está, portanto, saber se as aquisições do *upgrade* Work NC Std POS 2019 “e do “Suporte Técnico WorkNC“, ainda que de relevância estratégica, se reconduzem ainda ao conceito de *investimento inicial*, no sentido mencionado a alínea a) do § 49 do artigo 2.º do RGIC ou se, diferentemente, devem ser qualificadas como *investimento de substituição*, desprovidos de uma relação imediata com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um

¹ Cfr. Processo n.º 837/2021-T, de 06.05.2022.

estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou a mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

34. Quando a este aspeto, importa ter presente que quando em português se fala de forma indiferenciada de atualização de *software*, em inglês é costume usar os termos *update* e *upgrade*, para distinguir entre uma atualização mais superficial (*update*) e uma mais atualização profunda *upgrade* de *software*. Um *update* de *software*, também designado por “*patch*”, não é a mesma coisa que um *upgrade* de *software*².

35. No primeiro caso está-se diante de um aprimoramento da versão atual do *software*, de um aplicativo ou do sistema operativo que fornece correções para recursos que não estão a funcionar conforme o previsto ou adiciona pequenas melhorias e compatibilidades. Trata-se aqui, de um modo geral, de solucionar problemas de segurança que ocorram, solucionar pequenos *bugs* descobertos no *software*, melhorar a operação de *hardware* ou periféricos e adicionar suporte para novos modelos de equipamentos. Essas pequenas atualizações incrementais melhoram a operação do *software*. Um exemplo comum de *update* do sistema operativo são as atualizações de segurança, emitidas para proteger os computadores contra vulnerabilidades que podem ser exploradas por *hackers* e vírus. Os *updates* são frequentemente gratuitos e fáceis de instalar.

36. No segundo caso, o *upgrade* corresponde a uma versão totalmente nova do *software* que oferece uma mudança significativa em relação à versão inicial. Em muitos casos, este tipo de atualização de *software* requer a compra da versão mais recente do *software*, às vezes com desconto no caso de se possuir uma versão mais antiga do mesmo. Pode acontecer que quando alguém tenha adquirido o seu *software* há pouco tempo e tenha surgido um *upgrade* logo depois, que algumas empresas de *software* ofereçam o *upgrade* para a versão mais recente gratuitamente.

² Shelley Elmlad, “The Difference Between Software Updates and Upgrades”, Lifewire, June 3, 2021, <https://www.lifewire.com/what-is-a-software-update-vs-software-upgrade-1294256>,

37. Por outro lado, a aquisição de uma versão upgrade pode estar automaticamente coberta pela licença inicial (*full licence*) ou ser acompanhada da correspondente licença (*upgrade licence*) baseada na licença da versão original inicialmente adquirida que é desse modo atualizada e alterada. Regra geral, os *upgrades* de *software* são consideravelmente mais caros e mais complicados de instalar que os *updates*. A verdade é que, só mediante a prova feita no caso concreto é que é possível determinar a natureza e o impacto da atualização do *software* em presença, cabendo à Requerente o respetivo ónus, nos termos do artigo 74.º, n.º1, da LGT, não bastando simplesmente alegar.

38. À luz desta distinção, e tendo a Requerente prescindido da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, afigura-se razoável o entendimento da AT segundo o qual se é certo que a aquisição, em 2016, do *software* WorkNC e das licenças necessárias à utilização do *software* se subsume ao conceito de investimento inicial efetuado de acordo com tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, o mesmo não abrange as aquisições do *upgrade* Work NC Std POS 2019” (13 250.21€) e do “Suporte Técnico WorkNC” (749,79€), visto estar-se diante de uma versão nova do *software* que pretende oferecer uma significativa melhoria relativamente à versão inicial – exigindo o correspondente suporte técnico – tudo num valor de 14 000 €, longe da gratuitidade normal nos simples “*updates*”.

39. Com melhor propriedade se falará aqui de investimento de substituição – praticamente inevitável em qualquer unidade produtiva – que não tem cabimento no disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI – 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 – na medida em que as licenças necessárias à sua utilização já foram adquiridas previamente e o mencionado artigo não refere *upgrades* de *software*.

40. A mera substituição de equipamento não se reconduz ao conceito de um “investimento inicial” – de aplicação excecional porque no domínio dos auxílios de Estado e dos benefícios fiscais – que induza ao aumento considerável de capacidade do estabelecimento existente,

consubstanciando um investimento que decorre do normal funcionamento de uma qualquer atividade industrial.

41. A Requerente não faz prova de que esse investimento na aquisição do *upgrade* de *software*, tenham permitido, de maneira considerável, aumentar a capacidade de um estabelecimento existente, diversificar a produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente ou operar uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente, não cumprindo o ónus que sobre ela impende.

42. À luz das definições anteriormente acolhidas, a aquisição de *upgrades* do *software* no montante de 14.000,00 € não deve integrar o conceito de investimento inicial relevante para efeitos do RFAI – sendo melhor caracterizada como investimento de substituição – pelo que se considera corretamente efetuada a correção levada a cabo pelos SIT, ao não aceitar, para efeitos de determinação da matéria coletável do exercício de 2019, a dedução no valor de 3.500,00 €.

43. No que respeita à segunda questão, a Requerente pretende que a AT aceite nos anos seguintes a 2019 as depreciações excessivas praticadas nos anos de 2017, 2018 e 2019. Para esse efeito, a mesma juntou dois mapas no Anexo 5.

44. O primeiro mapa desse Anexo 5, reflete o cálculo das depreciações praticadas pela requerente nos referidos exercícios de 2017, 2018 e 2019. Em todos esses períodos de tributação a Requerente praticou taxas de depreciação superiores às permitidas pelo Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, pagando menos imposto sobre os lucros que sempre apresentou.

Amortizações praticadas pela Empresa

Código indicado pela Empresa	Descrição do bem	Ano	2017	2018	2019	20
1115	Controladores temperatura água	2017	3.098,76	3.100,62	3.100,62	
1115	Material p/ máq injeção	2017	551,29	551,65	551,65	
2130	Central telefónica Gigaset 4 canais	2015	337,34	336,53	336,53	
2240	6 secretárias c/ gaveta	2017	672,98	673,36	673,36	
1115	Máquina de medir	2017	23.679,52	23.693,74	23.693,74	
1115	Secador Campair F30HS	2017	500,10	500,10	500,10	
1115	Estrados p/ máq Injeção	2017	1.039,60	1.040,20	1.040,20	
1115	Máq uso Específico	2017	790,77	791,27	791,27	
1115	Máq injeção 500 tonExtensiv	2017	79.714,76	79.762,62	79.762,62	
1115	Acessórios p/ máq injeção	2017	1.379,40	1.380,22	1.380,22	
2225	Sistema arrefecimento	2017	367,80	367,70	367,70	
1115	Mesa senos/mecanismo seg peças	2017	604,76	605,12	605,12	
1115	Cones/pinças/porta pinças p/ máq 5 eixos	2017	1.063,23	1.063,85	1.063,85	
1115	Prato eletropermanente LTF	2017	1.332,80	1.333,60	1.333,60	
1115	Máquina Injeção 320 ton	2017	65.383,84	65.423,08	65.423,08	
2225	Sistema arrefecimento das máq	2017	3.199,40	3.201,30	3.201,30	
Total			183.716,35	183.824,96	183.824,96	30

45. O segundo mapa do mesmo Anexo 5 reflete, para os mesmos anos, o cálculo das depreciações que fiscalmente são aceites pela AT, aplicando a taxa máxima de depreciação (20%) prevista no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, embora somente tenham sido corrigidos pelos SIT os valores referentes a 2019.

Amortizações fiscalmente aceites

Código indicado pela Empresa	Descrição do bem	Ano	2017	2018	2019	20
1115	Controladores temperatura água	2017	1.860,00	1.860,00	1.860,00	
1115	Material p/ máq injeção	2017	330,92	330,92	330,92	
2130	Central telefónica Gigaset 4 canais	2015	202,00	202,00	202,00	
2240	6 secretárias c/ gaveta	2017	252,46	252,46	252,46	
1115	Máquina de medir	2017	14.213,40	14.213,40	14.213,40	
1115	Secador Campair F30HS	2017	300,00	300,00	300,00	
1115	Estrados p/ máq Injeção	2017	624,00	624,00	624,00	
1115	Máq uso Específico	2017	474,66	474,66	474,66	
1115	Máq injeção 500 tonExtensiv	2017	47.848,00	47.848,00	47.848,00	
1115	Acessórios p/ máq injeção	2017	827,97	827,97	827,97	
2225	Sistema arrefecimento	2017	137,90	137,90	137,90	
1115	Mesa senos/mecanismo seg peças	2017	363,00	363,00	363,00	
1115	Cones/pinças/porta pinças p/ máq 5 eixos	2017	638,19	638,19	638,19	
1115	Prato eletropermanente LTF	2017	800,00	800,00	800,00	
1115	Máquina Injeção 320 ton	2017	39.246,00	39.246,00	39.246,00	
2225	Sistema arrefecimento das máq	2017	1.200,25	1.200,25	1.200,25	
total amortizações pela AT			109.318,75	109.318,75	109.318,75	1
Ajustamentos fiscais a considerar nas declarações Modelo 22 do ano em causa			74.397,60	74.506,21	74.506,21	1

46. As depreciações efetuadas nos anos de 2017 e 2018 foram deduzidas aos resultados fiscais destes períodos de tributação, uma vez que o contribuinte não demonstrou o seu acréscimo no Quadro 07, campo 719, das declarações M22 destes períodos de tributação, onde deveria constar o valor excedente da aplicação das taxas de depreciação e amortização previstas, o que significa que o sujeito passivo considerou para estes bens uma depreciação superior aquela que pode ser aceite por força do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Regulamentar

n.º 25/2009, conjugado com o n.º 1 do artigo 31.º do CIRC. Não se pode afirmar que as depreciações em causa tenham sido tributadas, pois que o campo 719 das DM22³ mostra valores inferiores ao em aqui em causa. Além disso, a AT não operou correções à Requerente em sede de IRC para os anos de 2017 e 2018, onde a tributação destas depreciações tivesse sido efetuada.

47. Assiste razão à AT quando sustenta que se as depreciações praticadas em excesso nos períodos de tributação de 2017 e 2018 não foram tributadas nestes anos, não podendo a Requerente defender a aplicação do artigo 20.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 no âmbito dos presentes autos, apenas podendo o valor das depreciações não aceites em 2019 por excederem os valores máximos admitidos, no montante de 74.506,21 €, ser aceite como gasto fiscal nos anos seguintes, desde que cumpridos os demais requisitos.

48. Também está correta a AT quando diz que – relativamente à defendida revisão, por ela e nesta sede, da autoliquidação de IRC referente aos períodos de tributação de 2020 e 2021 arguindo o direito à aplicação do artigo 20.º do DR 25/2009 (ou seja decorrente de erro imputável à Requerente) – à data em que a Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição sobre o projeto de relatório de inspeção tributária cuja matéria se encontra em apreço nos presentes autos, em 03.06.2023, não se mostrava ultrapassado o prazo para a Requerente (se assim o entendesse e desde que as depreciações em causa nos presentes autos tivessem sido tributadas em 2019), reclamar da autoliquidação de IRC de 2020 e 2021 (efetuada mediante a entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22 em 05.07.2021 e 23.05.2022, respetivamente).

49. Importa salientar, a título de fundamentação do exposto, que não se está perante uma situação em que os gastos não foram imputados ao exercício a que dizem respeito (violação do princípio da especialização dos exercícios), mas perante gastos (depreciações) que não podem ser aceites no exercício respetivo por resultarem de aplicação de taxa de depreciação superior à legalmente permitida.

³ Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos.

50. Reforçando o ponto anterior, deve ser sublinhado que o princípio da justiça não pode ser usado a qualquer título, nomeadamente para exonerar os contribuintes dos seus mais elementares deveres de diligência declarativa, procedimental e processual, ao arrepio dos princípios da legalidade e da regularidade, racionalidade e eficiência da atuação administrativo-tributária.

51. O desrespeito pelas normas fiscais, não pode ser suplantado pela invocação ao princípio da justiça, sendo por conseguinte de manter o ato tributário de liquidação adicional de IRC n.º 2023..., de 05.06.2023, bem como dos respetivos juros compensatórios e demonstração de Acerto de contas, referentes ao exercício de 2019, de que resultou o montante total a pagar de 18.661,65 €

3 DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral por não provado;
- b) Absolver a Requerida de todos os pedidos, com as devidas e legais consequências.

4 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 18.661,65 €, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

5 CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1 224.00 €, a cargo da Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de maio de 2024

O Árbitro

Jónatas E. M. Machado