

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 593/2023-T

**Tema:** IRC e IVA. Tratamento contabilístico. Gastos aceites e não aceites. Ativos Fixos. Relação entre gastos e obtenção de rendimentos tributáveis. Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II. Tributação autónoma de Tickets. RFAI. Direito à dedução em IVA.

### **SUMÁRIO:**

Das correções resultante do Relatório inspetivo o Tribunal mantém na ordem jurídica as seguintes:

1. O custo de um item do ativo fixo tangível só fica sujeito a deprecimento após o conjunto estar apto a operar, conforme n.º 4 do artigo 29.º do CIRC.
2. O crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II e juros de mora inerentes, uma vez que as obras não estavam concluídas, não se enquadram no âmbito das disposições contidas no artigo 4.º, n.º 1 e n.º 5, al. c) do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020 para serem elegíveis.

As correções respeitantes a Juros de Mora de natureza contratual e Prestações de Serviços de Auditoria/ Inspeções realizadas por não residentes- Retenções de IRC, foi a AT que as revogou após a constituição do Tribunal, verificando-se uma inutilidade superveniente da lide imputável à AT.

As restantes correções o Tribunal revogou-as por as considerar insuficientemente fundadas, beneficiando as declarações e mais elementos da contabilidade da Requerente da presunção a que alude o n.º 1 do artigo 75.º da LGT.

## **DECISÃO ARBITRAL**

---

Os Árbitros, Fernando Araújo (na qualidade de Árbitro Presidente) Carlos Alberto Monteiro da Silva (na qualidade de Árbitro-vogal) e Arlindo José Francisco (na qualidade de Árbitro-Vogal Relator), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo acordam o seguinte:

## 1. RELATÓRIO

A... LDA, adiante designada por “Requerente”, NIF..., com sede em..., ...-... ..., ..., Leiria, notificada do Relatório Final de Inspeção e consequentes os atos de Liquidação de IRC com o n.º 2023... e respetivos atos de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2023 ... e 2023..., no montante total de 71.014,74€; ato de liquidação de IRC, relativo a retenções na fonte, com o n.º 2023 ... no montante de 1.098,39€ e respetivos atos de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2023 ..., n.º 2023 ..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023 ... e n.º 2023..., no montante de 31,25€; Ato de liquidação de IVA, com o n.º 2023..., n.º 2023 ..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., e ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2023..., no montante total de 1.545,37€, perfazendo todas as quantias o montante de 73.689,75€, veio, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do RJAT e ainda dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com vista à apreciação da legalidade das referidas liquidações e juros compensatórios. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, também “AT” ou “Requerida”).

Os Árbitros foram designados em 04/10/2023 que comunicaram a sua aceitação no prazo aplicável. As partes não manifestaram vontade de recusar a sua designação, tendo o Tribunal Arbitral ficado constituído em 24/10/2023.

A Requerente fundamenta o seu pedido, em síntese, no facto de ter sido sujeita a uma ação de inspeção interna, conforme Ordem de Serviço n.º OI2022..., procedimento iniciado em 18/10/2022, relativo ao ano de 2021, tendo resultado correções em sede de IRC, designadamente respeitantes a gastos não aceites no período de 2021: ativos fixos tangíveis em curso, juros de mora, com natureza contratual, gastos alegadamente não relacionados com a obtenção/garantia de rendimentos sujeitos a IRC, crédito fiscal extraordinário ao investimento

2.

II, despesas com ticket car e ticket restaurant, RFAI de 2015 e 2016, retenção na fonte de IRC, retenção na fonte de IRC sobre comissões obtidas por não residentes e prestações de serviços de auditoria/inspeções realizadas por não residentes – retenções na fonte de IRC.

Em sede de IVA, e em conexão com algumas correções em sede de IRC, foram feitas correções referentes a operações que não conferem, alegadamente, direito à dedução.

Não concordando com algumas delas, designadamente as consubstanciadas nos atos de Liquidação de IRC n.ºs 2023 ... e respetivo ato de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2023 ... e 2023 ...; ato de liquidação de IRC, relativo a retenções na fonte, com o n.º 2023 ... e respetivos atos de liquidação de Juros Compensatórios com o n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023... e n.º 2023... e também com os atos de liquidação de IVA suportados sob os n.ºs. 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., n.º 2023..., e ato de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2023...; todos relativos ao aludido ano de 2021, e entendendo que as mesmas são ilegais, conforme procura demonstrar no seu pedido de pronúncia que, nessa parte, aqui se dá por integralmente reproduzida, a Requerente peticiona as respetivas anulações com as necessárias consequências legais, designadamente o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 100.º, 43.º, n.º 1, todos da LGT, artigo 61.º, n.º 1 e 5 do CPPT e artigo 24.º, n.º 5 do RJAT.

Por sua vez a AT, também em síntese, na sua resposta informa que procedeu à revogação parcial dos atos impugnados, conforme despacho de 13 de novembro 2023 da Senhora Subdiretora Geral da Área da Gestão Tributária IR, anulando o valor de € 5 389,68 e respetivos juros compensatórios, respeitante a juros de mora associados a projeto de investimento do IAPMEI, e € 675,52 de IRC, retido à taxa de 25% e respetivo juros compensatórios, à entidade B... sedeadada em Itália.

Quanto à parte restante das correções, considera a Requerida que para a boa decisão da causa dever-se-ão dar como assentes e provados os factos que motivaram as correções efetuadas pelos SIT e que deram origem às liquidações supra aludidas, ora impugnadas pela Requerente, devidamente descritos e esmiuçados nos diferentes pontos do RIT, devendo considerar-se impugnados os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a defesa, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 574.º do Código do

---

Processo Civil - CPC, ex vi alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – RJAT.

## 2. SANEAMENTO

O Tribunal arbitral foi regularmente constituído em 24 de outubro de 2023 e é materialmente competente, como se dispõe no artigo 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, ambos do RJAT. As partes 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 a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Em 20/11/2023 a Requerida veio aos autos informar que o ato objeto do pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi parcialmente revogado, conforme despacho da Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária IR datado de 13 de novembro de 2023. Na mesma data o Tribunal proferiu o seguinte Despacho: *“Notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre o requerimento da Requerida de 20 de Novembro de 2023, e sobre a revogação parcial a que o requerimento alude”*

Em 29/11/2023 a Requerida veio apresentar resposta e juntar processo administrativo.

Em 04/12/2023 a Requerente veio dizer que aceitava a revogação parcial feita pela AT, mantinha interesse no prosseguimento dos autos e suscitou a questão de saber o montante dos juros compensatórios anulados.

Em 03/01/2024 o Tribunal proferiu o seguinte Despacho: *“Notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 dias, indicar se mantém o seu interesse na produção de prova testemunhal; e, no caso afirmativo, indicar quais os pontos de facto sobre que incidirá o depoimento de cada testemunha.*

*Notifique-se a Requerida para, no mesmo prazo, especificar, querendo, quais os actos de liquidação de juros compensatórios que revogou, respondendo à dúvida suscitada em requerimento da Requerente de 4 de Dezembro de 2023”.*

Em 15/01/2024 a Requerida informa que o montante dos juros compensatórios a anular só será calculado na execução da revogação a cargo da Direção de Finanças de Leiria.

Em 07/06/2024 teve lugar a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, com a inquirição das testemunhas arroladas conforme ata e gravação juntas, tendo sido as partes notificadas para produzirem alegações escritas, querendo, no prazo de 10 dias com trato sucessivo.

Nos termos do nº 2 do artigo 21º do RJAT foi prorrogado o prazo para a prolação da decisão por mais dois meses, fixando-se a respetiva data no dia 24/08/2024, data até qual a Requerente deverá pagar a taxa de justiça subsequente.

Em 19/06/2019 a Requerente apresentou as suas alegações, nas quais procurou reforçar os seus pontos de vistas sobre as questões em litígio.

A Requerida veio em 25 de Junho de 2026 manifestar a sua oposição à junção dos documentos apresentados com as alegações da Requerente, solicitando o seu desentranhamento bem como considerarem-se como não escritos os artigos das alegações que ao mesmo se reportam, ou caso assim se não entenda, solicita um prazo de vista e pronúncia não inferior a 5 dias a acrescer ao prazo para apresentação das contra alegações. Com fundamento constante do Despacho de 26/06/2024, o pedido de desentranhamento foi indeferido, concedendo-se à Requerida o prazo de 10 dias para apresentar as contra alegações, contados a partir da notificação do Despacho (26/06/2024), vindo em 12/07/2024 fazer sua apresentação, procurando reforçar os seus pontos de vista sobre a matéria controvertida.

O processo não padece de nulidades.

Assim não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

### **3. MATÉRIA DE FACTO**

#### **3.1. Factos provados**

O Tribunal Arbitral, com base nos documentos juntos aos autos pelas partes e não impugnados, considera provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas, sedeada em ...- ...-... ..., freguesia do concelho de..., que iniciou atividade em 1989-02-01, e encontra-se coletada pelo serviço de finanças de ...pelo exercício do CAE 23411 - Olaria de Barro.

- 
- b) São sócios da Requerente C..., D..., E..., F..., sendo os dois primeiros gerentes.
- c) A Requerente tem uma relação de domínio entre a G..., sendo sócios gerentes desta D..., E... e F..., também sócios da Requerente.
- d) A Requerente foi sujeita a procedimento externo inspetivo de âmbito geral referente ao exercício de 2021, credenciado pela Ordem de Serviço 0I2022... de 18/10/202, que teve início em 10/11/2022, tendo assinado a respetiva ordem de serviço a sócia gerente D... .
- e) Da referida inspeção resultaram diversas correções à matéria coletável de IRC e apuramento de imposto em falta de IRC, IVA e IS, sendo umas aceites pela Requerente e outras não.
- f) No âmbito da matéria coletável de IRC, a Requerente não aceitou correções no montante de € 84 965,13, respeitantes a gastos não aceites no período de 2021, relativos a depreciação de ativos fixos não tangíveis, custas processuais, gastos não aceites com a obtenção de garantia de rendimentos de IRC, crédito fiscal extraordinário ao investimento e de Ticket Car e Ticket Restaurant.
- g) O referido montante resulta de gastos não aceites no período de 2021, a saber:
- i) Ativos fixos tangíveis em curso no montante de 3.390,0, relativos a obras nos escritórios e showroom, que em 02/01/2023 ainda não estavam concluídas;
  - ii) Custas Processuais e juros de mora no montante de € 5.389,68;
  - iii) Gastos não relacionados com a obtenção/garantia de rendimentos sujeitos a IRC no montante de € 4.228,07;
  - iv) Crédito Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II, no montante de € 26.566,99 e juros de mora € 3.390,39;
  - v) Ticket Car e Ticket Restaurant, no valor de € 42.000,00.
- h) As obras dos escritórios e showroom não estavam concluídas em 02-01-2023, conforme mail da Requerente dirigido aos serviços de inspeção tributária da mesma data, prevendo-se a sua entrada em funcionamento em 2023, e os justificativos apresentados para as correções no âmbito do CFEI II respeitam a faturas com obras iniciais, tais como instalações de estaleiro, escavações, sapatas, pilares e outras estruturas.
- i) O contrato de segurança com a H..., a faturação para o seu pagamento, bem como a aquisição de estores para escritórios, estão processados em nome da Requerente, embora estejam a ser utilizadas nas instalações da G... .

- 
- j) Os Tickets Car e os Tickets Restaurant foram adquiridos pelo Sujeito Passivo à entidade I..., S.A..
- k) Do relatório da inspeção, do depoimento de parte e das testemunhas, resultou que a Requerente não tinha qualquer procedimento interno com vista a controlar a utilização dos referidos Tickets, quer Car quer Restaurant.
- l) Da prova testemunhal resultou que o controlo dos Tickets Car era feita através de uma relação de confiança entre o escritório e os utilizadores que vinham buscar a chave sempre que havia necessidade de utilização de uma viatura e esta não tinha combustível, sendo-lhe então fornecido os tickets supostamente necessários.
- m) Também da prova testemunhal resultou claro que os tickets Restaurant foram utilizados na aquisição de produtos necessários a confeccionar as refeições para os gestores da empresa e seus familiares trabalhadores da mesma, para fornecedores mais próximos, visitantes, clientes, nas ações de formação, reuniões de negócios; e eventualmente para os outros colaboradores que, por qualquer motivo, participassem nos eventos ocorridos, ou que se deslocassem externamente ao serviço da empresa.
- n) No ano de 2015 e 2016 foram admitidos funcionários com contratos de trabalho “Sem termo”, e outros a termo, tendo sido criado pelo menos um posto de trabalho liquidado.
- o) Quanto a correções não aceites pela Requerente no âmbito de impostos, temos IRC no montante de € 69 459,08 e IVA de € 675,52.
- p) O investimento elegível considerado para RFAI de 2015, pelo Sujeito Passivo, correspondeu ao montante de 1 117 039,72€.
- q) A J..., empresa alemã que recebeu comissões por serviços prestados à Requerente tinha residência fiscal na Alemanha, conforme documentos juntos após a reunião do artigo 18º do RJAT.
- r) A empresa B... que obteve os rendimentos aqui em causa, pela prestação de serviços de auditoria/inspeção, em 2021 tinha a sua residência em Itália, conforme formulário junto que o demonstra.
- s) Das correções à matéria coletável do IRC, resultou IRC, IVA e juros compensatórios conforme as seguintes liquidações n.ºs. 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023...,

2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., 2023..., no montante global de € 73.689,75.

- t) Dos documentos juntos (12 a 14), resulta o comprovativo do pagamento de apenas € 72 653,14
- u) Por despacho da Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária IR, datado de 13 de novembro de 2023, exarado na Informação n.º 557/2023 de 28.09.2023, os atos objeto do pedido de constituição do tribunal arbitral foram parcialmente revogados o montante de 5.389,68€, e respetivos juros compensatórios, respeitante a juros de mora associados a projeto de investimento do IAPMEI e ainda a liquidação de IRC retido na fonte no total € 675,52 e respetivos juros compensatórios, atinente às prestações de serviços de auditoria/inspeções pela Entidade residente em Itália, B... SRL....
- v) Em 16 de agosto de 2023 a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

### 3.2. Factos não provados

Não há factos não provados com relevância para a decisão

### 3.3. Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC<sup>1</sup>, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para

<sup>1</sup> Acrónimo de Código de Processo Civil



o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados, e ainda no depoimento das testemunhas arroladas.

Nos termos do artigo 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.

Nos termos do artigo 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal cingir-se-á à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam.

Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

#### **4. MATÉRIA DE DIREITO**

O Tribunal irá fazer o enquadramento com o direito aplicável, de cada uma das correções, feitas pela AT, com base no RIT, da forma que se segue:

##### **4.1 - Gastos não aceites - Ativos Fixos Tangíveis em curso - 3.390,00 €.**

Na perspetiva da Requerente esta despesa deve ser aceite fiscalmente como custo do exercício de 2021, dado não estarem em causa gastos das obras, mas sim o estudo luminotécnico, projeto de execução e projeto de licenciamento que deverão ser considerados ativos intangíveis, chamando o § 5 da NCRF 6 que prescreve o tratamento contabilístico dos ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras normas.

Considera que esta norma se aplica a arranque e atividades de pesquisa e desenvolvimento de conhecimentos, e, ainda que destas atividades possa resultar um ativo com substância física, o elemento físico será secundário ao seu componente intangível; e, mesmo que se considere estar

em causa a depreciação de ativo tangível, o showroom, no qual foram utilizadas tais despesas com estudo luminotécnico e projeto de execução e licenciamento, há que ter em conta que mesmo não estando as obras concluídas, o espaço já estava a ser utilizado pela Requerente.

Na perspetiva da Requerida as despesas em causa, com estudos, projetos de execução e licenciamento, foram incorridas como custos iniciais destinados à ampliação das instalações de escritórios e showroom da Requerente e não podem revestir uma natureza autónoma em relação a essas mesmas obras, devendo para esse efeito, ser consideradas como um custo integrante delas, não podendo ser consideradas como “ativos intangíveis”, como pretende a Requerente, uma vez que fazem parte dos ativos fixos tangíveis (ampliação das instalações).

Vistas as posições das partes, ainda que de forma sucinta, verificamos que, de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 29º do CIRC, só pode haver depreciação após a entrada em funcionamento, isto é, da sua utilização.

No mesmo sentido o artigo 1º do Decreto-Regulamentar nº 25/2009, estabelece que:

*“1 - Podem ser objeto de depreciação ou amortização os elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.*

*2 - Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, as depreciações e amortizações só são consideradas:*

*a) Relativamente a ativos fixos tangíveis e a propriedades de investimento, a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização...”*

Também o seu artigo 2.º, n.º 2 estabelece que

*“o custo de aquisição de um elemento do ativo é o respetivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização”*

Por outro lado o §17 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 - Ativos Fixos Tangíveis, o custo de um item do ativo fixo tangível compreende:

*“a) O seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não*

---

*reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;*

*b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida...”*

O seu § 55 determina que:

*"A depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso, isto é quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida. "*

Deste modo tendo em conta a matéria de facto dada como provada, designadamente, que as obras dos escritórios e showroom não estavam concluídas em 02-01-2023, conforme mail da Requerente dirigido aos serviços de inspeção tributária da mesma data, e que a sua entrada em funcionamento estava prevista para 2023, o gasto em questão não pode ser aceite como despesa corrente e custo no exercício de 2021.

Na verdade, este custo não teria existido se não ocorresse a ampliação das instalações de escritórios e showroom da Requerente; motivo pelo qual consideramos que o mesmo não pode ser dissociado do respetivo investimento e revestir uma natureza autónoma em relação a essas mesmas obras, devendo para esse efeito ser considerado como um custo integrante delas, não podendo ser considerado como “ativo intangível”, como pretende a Requerente, uma vez que, além de necessário, integra o ativo fixo tangível consubstanciado na ampliação das instalações de escritórios e showroom que só entraram em funcionamento em 2023, termos em que consideramos improcedente a pretensão da Requerente nesta vertente.

#### **4.2- Juros de Mora de natureza contratual no montante de € 5.389,68**

Relativamente a esta correção, conforme matéria de facto dada como provada, a mesma foi anulada por despacho da Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária IR, datado de 13 de novembro de 2023, exarado na Informação nº 557/2023 de 28.09.2023, pelo que os atos objeto do pedido de constituição do tribunal arbitral foram parcialmente revogados no montante de 5.389,68€, e respetivos juros compensatórios, respeitante a juros de mora associados a projeto

de investimento do IAPMEI e ainda a liquidação de IRC retido na fonte no total € 675,52 e respetivos juros compensatórios.

Considerando que esta anulação teve lugar após a constituição do Tribunal que ocorreu em 24/10/2023, verifica-se, nesta parte, uma inutilidade superveniente da lide imputável à Requerida AT.

#### **4.3 - Dos gastos não relacionados com a obtenção/garantia de rendimentos sujeitos a IRC**

Pretende a Requerente a anulação da correção no montante de € 4.228,07 porque, em seu entender, a AT, ao fazer esta correção, incorreu no vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Tais gastos respeitam à prestação de serviços de segurança, conforme contratos celebrados entre a Requerente e a H..., UNIPessoal LDA, em instalações exploradas pela G..., e respeitam ainda ao fornecimento e montagem de estores para escritórios em tela Darkglass com motor, montados nas instalações da citada G..., justificando a Requerente que, tendo falta de espaço e havendo uma relação de domínio entre as empresas, a G... cedeu-lhe vários espaços nas suas instalações para, por um lado, o Sujeito Passivo guardar equipamentos industriais adquiridos pelo mesmo, no âmbito de duas insolvências, peças desses equipamentos e alguns materiais de trabalho do Sujeito Passivo e, por outro, para estúdio fotográfico do Sujeito Passivo, sendo tais equipamentos (rollers, prensas, secadores, forno, máquinas de impressão serigráfica, porta paletes, paletes, tornilhos para cerâmica, máquinas de vidrar, móveis de trabalho, etc.) necessários à produção e desenvolvimento de peças cerâmicas, e todos os processos que tal envolve, encontrando-se necessariamente ligados à atividade comercial da Requerente, sendo essenciais à sua obtenção de rendimentos; e com vista à sua segurança contratou os serviços da H... .

Considera assim preenchidos todos os requisitos para a dedutibilidade dos gastos em questão ao abrigo do disposto no artigo 23.º, n.º 1 do CIRC.

Por sua vez a Requerida considera que não assiste razão à Requerente, logo por não existir contrato de cedência das instalações entre as empresas, o que entende ser expectável com vista à justificação dos encargos suportados pela Requerente; ao mesmo tempo que esta não

apresenta nenhuma prova documental que ateste a necessidade de tais custos com vista à obtenção de resultados. Por outro lado, considera que dois dos sócios da G... são também sócios da Requerente e que estes custos só podem aproveitar à G... .

Entende que, nos termos do nº 1 do artigo 74º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, e; no caso concreto, cabe à Requerente, que pretende fazer valer o seu direito à dedutibilidade dos gastos, o ónus de demonstrar e comprovar a veracidade da operação e a sua congruência, necessidade e conexão com a obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto. Invoca, neste sentido, doutrina e decisões arbitrais, concluindo que a Requerente não conseguiu contraditar o concluindo no RIT, devendo a correção contestada manter-se.

O Tribunal considera que se está em presença de um contrato de comodato que não exige forma escrita e, atendendo à relação especial existente entre as empresas, é compreensível que a Requerente, dado a falta de espaço e às obras de ampliação em curso, tenha utilizado espaços disponíveis da G... e que providenciasse a respetiva segurança dos mesmos, ficando claro na prova testemunhal que os custos inerentes foram suportados pela Requerente; e o RIT não demonstrou, como lhe competia (artigo 75º nº 1 da LGT), que os mesmos não tenham servido para garantir os rendimentos obtidos sujeitos a IRC. Na verdade, apenas menciona que os serviços de segurança estavam a ser prestados fora das instalações da Requerente, não havia entre as empresas contrato de cedência do espaço, mas não cuidou de saber se os bens em causa estavam, ou não, no ativo imobilizado da Requerente, se eram ou não utilizados por ela para a produção dos seus produtos, tendo a Requerente referido a falta de espaço para recolher aqueles bens, e que se servia deles e por isso os protegia e suportou os custos inerentes.

Pelo que, nos termos do nº 1 do artigo 23º do CIRC, os valores aqui em causa deverão ser considerados custos, procedendo, nesta parte, o pedido.

#### **4.4 - Do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II, no montante de € 26.566,99 e juros de mora € 3.390,39.**

As dotações desconsideradas pela AT, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1, artigo 4.º, n.º 5, al. c) e artigo 4.º, n.º 5, al. b) do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020, que a Requerente não aceita, apesar

de concordar que na data da inspeção tributária ainda decorriam as obras: o que, do seu ponto de vista, não significa que os itens subjacentes, isto é, os escritórios e showroom alvo de alteração e ampliação, não estivessem em funcionamento e/ou a serem utilizados no final do ano de 2021. O showroom já era utilizado como local de exposição de produtos, onde recebia os seus clientes para escolher, selecionar e desenvolver os mesmos e os escritórios eram utilizados como armazém. Na sua perspetiva já havia utilização dos espaços em prol da sua atividade, não obstante as obras ainda não se encontrarem concluídas à data.

E de acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do Anexo V à Lei 20-A/2020 “... *consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021...*”

Relativamente às despesas com novas instalações elétricas e tomadas no refeitório, também consideradas inelegíveis pela AT por considerar que não foram realizadas em edifícios afetos a atividades produtivas inerentes ao CAE 23411 – Olaria de Barro ou atividades administrativas, mas ao refeitório da A..., a Requerente, citando posições administrativas da AT, considera que as mesmas são elegíveis ao abrigo das disposições contidas no artigo 4.º, n.º 1 e n.º 5, al. c) do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020.

Relativamente às espreguiçadeiras, mesa e oito cadeiras instaladas na cozinha e zonas de apoio à mesma (sala e esplanada), a Requerente considera aplicar-se a mesma lógica usada para as instalações elétricas no refeitório da empresa, alegando ainda que as espreguiçadeiras não foram localizadas aquando da visita externa às instalações porque o Sujeito Passivo ainda não as tinha desembalado da respetiva caixa, encontrando-se agora já utilizadas para sessões fotográficas de promoção de produtos da Requerente, sendo por isso elegíveis nos termos das disposições legais já citadas.

Na perspetiva da AT a Requerente não tem razão na medida que as obras não estavam concluídas para serem utilizadas, quanto às despesas afetas ao refeitório e com a aquisição de dois móveis, quatro espreguiçadeiras, uma mesa e oito cadeiras, instaladas na cozinha e zonas de apoio à mesma que a Requerente pretende que seriam afetas à área administrativa, e por isso,

podendo considerar-se necessárias à atividade da empresa, tendo um caráter social e podendo os respetivos custos ser fiscalmente aceites nos termos do artigo 43º do CIRC.

O Tribunal considera que tais dotações não poderão ser consideradas nos termos formulados pela Requerente, atendendo a que, quanto às obras dos escritórios e showroom alvo de alteração e ampliação em 2021, encontravam-se em obra como resulta da matéria de facto dada como provada; e quanto às despesas com as instalações elétricas no refeitório e aquisição de dois móveis, quatro espreguiçadeiras, uma mesa e oito cadeiras, instaladas na cozinha e zonas de apoio, as mesmas não se enquadram no âmbito das disposições contidas no artigo 4.º, n.º 1 e n.º 5, al. c) do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020 para serem elegíveis, im procedendo nesta parte o pedido.

#### **4.5 - Das despesas com ticket car e ticket Restaurant no valor de € 42.000,00 e tributação autónoma em IRC de € 21 000,00**

A Requerente não concorda com o entendimento que foi dado, pela AT, nesta matéria, na medida em que adquiriu os tickets à entidade I..., S.A, o que está comprovado, e nessa medida constitui um custo; e foram utilizados, os ticket car pelos seus colaboradores do departamento da manutenção e logística, para circular nas viaturas da empresa, em deslocações de trabalho, quando as viaturas necessitavam de combustível, sendo utilizados internamente, para combustível das viaturas da empresa - e não atribuídos individualmente, pessoalmente, aos trabalhadores.

Os ticket restaurant eram usados para comprar bens alimentares para as instalações da Requerente, para usufruto da gerência, clientes e alguns fornecedores, para receção aos mesmos e conferências, bem como para convívios esporádicos entre trabalhadores nas instalações da empresa, não eram complemento a qualquer subsídio de alimentação dos trabalhadores, nem substituíram os mesmos; e, apesar de a Requerente não deter registos internos quanto aos presentes tickets, designadamente quando é que os mesmos foram utilizados, por quem e onde, a verdade é que, de facto, os mesmos foram utilizados em proveito da Requerente.

---

Citando vária jurisprudência no sentido por si preconizado, e considerando que a aquisição está suportada em faturas, não pode a AT considerar a situação como despesas não documentadas, devendo a correção ser anulada, bem como a sua tributação em IRC.

Por sua vez a AT considera que, não tendo a Requerente comprovado quem utilizou os tickets, em que momento, por conta e no interesse de quem foram utilizados, fica impedida de efetuar qualquer controlo sobre a citada despesa, considerando que o lucro tributável para efeitos de IRC é determinado com base no resultado apurado na contabilidade (artigo 17º do CIRC), o que implica que esta esteja organizada de modo a permitir o respetivo controlo, o que impõe, precisamente, que todos os lançamentos estejam apoiados em documentos justificativos e suscetíveis de apresentação sempre que necessário, impondo por sua vez o artigo 23º do CIRC, no seu nº 3, que a prova tem que ser documental.

Considera ainda que a aquisição dos tickets se traduz numa operação de troca de meios de pagamento, não representando a sua aquisição um custo efetivo, só havendo custo quando se paga com os tickets; e, não estando comprovada documentalmente essa utilização, não podem estas operações ser tratadas nos termos pretendidos pela Requerente, citando neste sentido variada jurisprudência.

Da análise da situação o Tribunal considera que aquisição dos ticket car e ticket Restaurant está devidamente documentada. O que não está documentado é a sua atribuição, uma vez que a Requerente não emitiu qualquer documento interno a suportar a sua utilização, limitando-se apenas a especificar o seu uso ao serviço da empresa, e procurando fazer a prova disso mesmo, através do depoimento das testemunhas ouvidas em inquirição.

Diga-se que a AT, no Relatório inspetivo não pôs em causa essa utilização, apenas partiu do facto de não haver documentação sobre a utilização dos tickets, para logo concluir que estariam verificadas as condições previstas nos artigos 126.º, n.º 5 CIRS e 23.º-A, n.º 1, al. b) CIRC. Sobre matéria idêntica se pronunciou o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de fevereiro de 2022, processo n.º 02421/15.5BEPRT, que, com a devida vénia, transcrevemos na parte que consideramos aplicável e que acompanhamos:

*“...O que se deve entender por despesas não documentadas não é questão nova neste Tribunal, que tem vindo a afirmar que despesa não documentada é aquela a que falta em absoluto o comprovativo documental (cf. acórdão do Supremo Tribunal*



*Administrativo de 19/04/2017, proferido no processo 01320/16). A despesa é contabilizada pelo sujeito passivo sem suporte documental. Ora, esta não é manifestamente a situação dos autos em que as despesas foram registadas na contabilidade com apoio em documentos (vendas a dinheiro e faturas), o que é, aliás, reconhecido pela Recorrente, que acaba, em defesa da sua tese, por sustentar que a documentação se deve reportar à saída dos bens da empresa, designadamente quanto ao destinatário, e que se assim não acontecer, a despesa documentada deve ter-se por não documentada. Ora, falando a lei em despesa não documentada, está a reportar-se à documentação do ato pelo qual o sujeito passivo suporta a despesa que é suscetível de afetar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC, não relevando nesse âmbito a documentação do destino da despesa, ou da identificação do seu beneficiário Despesa não documentada é uma despesa sem documento e só estas o legislador sujeitou a tributação autónoma. Naturalmente que apesar de a despesa estar documentada e, por isso, não estar sujeita à tributação autónoma, tal não significa que passe o crivo da “indispensabilidade”, ao ponderar-se a atividade do sujeito passivo, a natureza e valor dos bens adquiridos para “oferta”, e a não identificação dos beneficiários desses bens, e seja aceite como gasto ao abrigo do disposto no artigo 23.º do Código do IRC (cf. o n.º 1 do citado artigo 88.º do Código do IRC) ...”*

Entende o Tribunal que, no caso concreto, a aquisição dos Ticket está documentada e a sua aquisição está refletida na contabilidade da Requerente, pelo que, nestas circunstâncias, não reúne o conceito de despesa não documentada.

Diferente seria se, na verdade, a Requerente não tivesse o documento que suportou a aquisição deste ativo, mas a AT não põe isso em causa e só classifica tais despesas como não documentadas por, no momento da sua utilização, não haver prova da mesma para se poder aferir da sua indispensabilidade à respetiva atividade empresarial.

Mas isso já será uma questão de ser, ou não, considerado custo, o que analisaremos de seguida, ficando desde já afastado o tratamento como despesa não documentada, improcedendo a sua tributação autónoma.

Quanto à sua indispensabilidade e a sua consideração como custo, ao abrigo do artigo 23º do CIRC, diremos que resulta da matéria de facto dada como provada que a Requerente não apresentou qualquer mecanismo interno de controlo sobre a utilização, quer dos Ticket Car, quer Restaurant, ficando patente com a prova testemunhal que se estava numa situação de confiança na sua utilização no que respeita à utilização dos Ticket Car, em que os colaboradores, quando necessitavam de abastecer viaturas da empresa, iriam levantar a chave da viatura e o ticket ao escritório. E relativamente à utilização dos Ticket Restaurant, estes seriam utilizados por colaboradores em serviço externo por conta da empresa, e maioritariamente em compras para a confeção de refeições na empresa para os gestores, familiares, clientes visitantes, fornecedores especiais, ações de formação e colaboradores participantes nos eventos.

É convicção do Tribunal (e a AT não pôs isso em causa) que em ambos os casos a sua aquisição foi suportada pela Requerente e os tickets foram utilizados no âmbito da empresa, sem, contudo, haver um método que permitisse avaliar a sua necessidade plena para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Mas também não foi demonstrado o contrário.

Não havendo qualquer prova concreta sobre o desvio da sua utilização para fora do âmbito da empresa, tem-se em conta o que dispõe o nº 1 do artigo 23º do CIRC, na redação após 2014

*“Para a determinação do lucro tributável são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”*

A Comissão para a Reforma do IRC, no seu relatório, refere que se devem considerar dedutíveis os custos que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades, sem necessidade de uma ligação causal entre gastos e rendimentos.

E também o TCA Sul, no seu Acórdão de 13 de julho de 2016, refere o seguinte:

*“...Um custo [gasto] indispensável não tem de ser um custo [gasto] que diretamente implique a obtenção de proveitos [rendimentos]. Há vários custos [gastos] que só mediatamente cumprem essa função e que nem por isso deixam de ser considerados indispensáveis, nos termos do art.º 23, do CIRC...”*

Do depoimento de parte e da prova testemunhal resultou que os custos aqui em discussão foram suportados pela Requerente no âmbito da empresa e, ainda que de forma mediata, terão servido

---

para obter os Rendimentos sujeitos a IRC, pelo que, nesta perspetiva, o Tribunal entende que os mesmos cabem dentro da previsão da norma do citado artigo 23º do CIRC, termos em que considera procedente, nesta parte, o pedido.

#### **4.6 - Do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento RFAI 2015 e 2016 (RúbricaV.1.7.);**

Na perspetiva da Requerente, nestes exercícios foram vários os investimentos que beneficiariam em exclusivo de RFAI, tais como equipamentos administrativos e software necessários aos trabalhadores, para desenvolvimento do desenho/modelagem das peças cerâmicas, gestão de produção, decoração das peças, fotografia, como equipamentos de transporte de materiais, e ainda a ampliação das instalações fabris do Sujeito Passivo que implicaram novos materiais de trabalho. Todos estes investimentos constituíram fator imprescindível ao aumento da sua capacidade produtiva, direta ou indiretamente, não impondo a lei que os bens adquiridos produzam diretamente o produto final, apenas que possibilitem o aumento da capacidade produtiva da Sociedade, que foi o que se verificou no caso concreto, com o conseqüente aumento do volume de negócios, ao mesmo tempo que contribuíram para a criação de postos de trabalho, na medida em que nos aludidos exercícios a Requerente contratou novos trabalhadores, ao mesmo tempo que trabalhadores contratados a termo passaram a contrato sem termo, mantendo-se os postos de trabalho pelo período de 3 anos; e, na média, o sujeito passivo procedeu à criação de, pelo menos, um posto de trabalho, o que torna os investimentos elegíveis de RFAI. Para suportar o seu ponto de vista a Requerente cita várias jurisprudências arbitrais.

Por sua vez a AT considera que, das aplicações relevantes no âmbito do nº 2 do artigo 22º do RFAI, só contam as que são afetas à exploração da empresa; e que o nº 4 do mesmo artigo estabelece que apenas podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente todas as condições aí elencadas, salientando a obrigatoriedade, imposta pela alínea f), da criação de postos de trabalho e a sua manutenção até final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).

Ainda que o investimento efetuado nos anos de 2015 e 2016 pudesse ser considerado como aplicação relevante para efeitos de RFAI e integrasse o conceito de investimento inicial, o

requisito da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não se encontra preenchido, tal como os SIT apuraram, e a Requerente, no âmbito do pedido de pronúncia, também não fez prova do contrário pelo que considera que não se encontram verificadas as condições para que a Requerente possa beneficiar dos incentivos fiscais previstos no RFAI, devendo, por isso, prevalecer as correções efetuadas neste âmbito.

O Tribunal, analisando a argumentação das partes, leva em conta que a matéria está regulada pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que no seu artigo 2.º estabelece:

*1 - Para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC.*

*2 - Para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento:*

*a) O conceito de «empresa em dificuldade» deve ser interpretado nos termos do parágrafo 18 do artigo 2.º do RGIC;*

*b) Não podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos sujeitos a uma injunção de recuperação na sequência de uma decisão da Comissão, ainda pendente, que declare um auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno;*

*c) A contribuição financeira dos sujeitos passivos, a partir dos seus recursos próprios ou mediante financiamento externo que assuma uma forma isenta de qualquer apoio público, deve corresponder, pelo menos, a 25 % das aplicações relevantes;*

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

*3 - O período de três ou cinco anos previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento conta-se a partir da data em que se considera concluído o investimento, tal como definido na alínea d) do número anterior.*

Destes requisitos, a ação inspetiva apenas colocou em causa a falta de prova do tipo de investimento inicial, a criação de postos de trabalho e a sua conexão com os respetivos investimentos.

Porém, a Requerente fez prova dos investimentos levados a efeito, quer em 2015 quer em 2016, que lhe permitiram aumentar a capacidade produtiva do seu estabelecimento, e consequentemente o volume de negócios, pelo que se enquadram na previsão da alínea d), do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro.

Na verdade, o investimento realizado pela Requerente contribuiu de forma decisiva para a transformação eficiente do seu processo produtivo, tornando-o apto a promover o aumento da capacidade do estabelecimento já existente, bem como a criação de postos de trabalho, já que em termos líquidos houve pelo menos a criação de um posto de trabalho.

Tenhamos em vista o disposto na alínea a) do nº49 do artigo 2º Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão:

*“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”.*

Resulta do depoimento de parte, da prova testemunhal e da prova documental feita pela Requerente que a empresa não só se modernizou, como aumentou o seu volume de negócios e o número de colaboradores, pelo que o Tribunal entende que assiste razão à Requerente, enfermando a correção feita pela AT de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, na medida em que os ativos em causa proporcionarem aumento da capacidade produtiva com o aumento de pelo menos um posto de trabalho, procedendo nesta parte o pedido.

#### **4.7 - Retenção na fonte de IRC- Comissões obtidas por não residentes**

---

Considera a Requerente que a entidade que obteve os rendimentos em território português por ela pagos nele não estava sediada, pelo que, ao abrigo do n.º 3 alínea b) do artigo 94.º do CIRC, a retenção na fonte operada tem carácter definitivo, sendo a tributação obtida através da aplicação da taxa liberatória de 25%, de harmonia com o n.º 4 do citado artigo.

Estes rendimentos são tributados no país onde são obtidos e no país de residência da empresa prestadora, pelo que, com vista a evitar a dupla tributação, foram criadas as convenções entre Estados, e, nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do CIRC, acionada a respetiva convenção a entidade pagadora dos rendimentos fica dispensada da obrigatoriedade de efetuar a retenção.

No caso em análise aplicou-se a Convenção entre Portugal e a Alemanha, fazendo-se prova da residência fiscal através do certificado de residência fiscal na Alemanha.

Assim, considerando o artigo 7.º da CDT Portugal- Alemanha, as comissões recebidas respeitam a entidade não residente em Portugal e só poderão ser tributados na Alemanha, uma vez que foi acionada a referida convenção.

A AT, embora não divirja da legislação aplicável, considera que a CDT não tem aplicação direta, devendo as entidades não residentes proceder à ativação dos mecanismos previstos na CDT, através de formulários adequados para que possam beneficiar das disposições contidas no artigo 98.º do CIRC; e que, no caso concreto, o certificado de residência apresentado com data de 30-12-2021 apresenta um número de identificação fiscal diferente daquele que foi apostado nas faturas emitidas de suporte às Comissões auferidas pela entidade não residente, não preenchendo os requisitos necessários à aplicação da CDT, devendo ser mantida a correção relativa à falta de retenção a esta entidade e entrega de IRC, à taxa de 25%, no valor total de 422,87€, e correspondentes juros compensatórios.

Vistas as posições das partes, o Tribunal entende que está aqui em causa uma questão formal, na medida em que a AT não põe em causa que a empresa prestadora dos serviços esteja sediada na Alemanha e que não fosse de aplicar a respetiva convenção; só que esta não tem aplicação direta, entendendo-se necessária a ativação dos mecanismos previstos na CDT, sendo que o formulário apresentado contém um número de contribuinte que não coincide com o indicado nas faturas.

---

Porém, temos em vista a jurisprudência do STA sobre esta matéria plasmada no Acórdão proferido no processo n.º 0283/11, de 22JUN2011 que considera que os formulários não podem ser tratados como o único meio de prova de verificação da sede fiscal:

*“... Estes formulários não constituem requisitos “ad substantiam”, sendo a prova de residência um mero requisito “ad probationem”, já que a certificação de residência é um acto de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções, limitando-se a AF à confirmação desses pressupostos, sendo que, na verdade, o que releva é a efectiva verificação dos respectivos pressupostos, pelo que não devem aqueles formulários constituir o único meio de prova necessário para certificar a sua residência.*

*IV - Assim, ainda que não correspondendo ao modelo oficial actual, atestando os certificados de residência apresentados a residência, e mostrando-se certificados pela autoridade fiscal respectiva, devem os mesmos ser aceites pela AF como prova efectiva da residência dessas entidades...”*

Também da prova testemunhal e dos documentos posteriormente juntos foi possível verificar que existe alguma dificuldade em saber se o número de contribuinte corresponde a um contribuinte em concreto, na medida em que o sistema o aceita mas não associa o nome. Porém, com os documentos juntos é possível confirmar a identificação da empresa alemã J... . Como já foi referido, o Tribunal, apoiado na jurisprudência do STA, considera que a questão formal não pode ser impeditiva da aplicação da CDT, pelo que estas comissões, recebidas por uma entidade sediada na Alemanha apenas serão tributadas neste país, procedendo nesta parte o pedido.

#### **4.8 - Prestações de Serviços de Auditoria/ Inspeções realizadas por não residentes- Retenções de IRC.**

Considera a Requerente que a entidade que obteve os rendimentos pelos serviços prestados de auditoria tinha, em 2021, a sua residência em Itália, conforme formulário apresentado que demonstrou a sua residência fiscal e a respetiva sujeição à tributação aí prevista, pelo que, deste modo, fica a Requerente dispensada da retenção na fonte, conforme nºs 1 e 2 do artigo 98º do CIRC.



Por sua vez a AT considera desnecessário dizer algo sobre a questão dado ter havido revogação, conforme despacho da Senhora Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária IR, datado de 13 -11-2023.

Atendendo a que a constituição do Tribunal ocorreu em 24/10/2023 e que a revogação ocorreu em 13/11/2023, há aqui uma inutilidade superveniente da lide, nesta parte, imputável à Requerida AT.

#### **4.9- Correções em sede de IVA- Operações que não conferem direito à dedução**

Relativamente a estas correções, a Requerente não aceita as respeitantes aos serviços de segurança e estores em tela Darkglass, no montante total de 972,47€ (436,17€ + 536,30€), dado que, embora se tenham localizado nas instalações da G..., por falta de espaço nas instalações da Requerente, elas foram necessárias ao melhor desenvolvimento da sua atividade; e, dada a relação de domínio entre as empresas, permitiu-lhe guardar equipamentos industriais adquiridos no âmbito de duas insolvências, peças desses equipamentos e alguns materiais de trabalho que serviram de estúdio fotográfico, sendo tais equipamentos (rollers, prensas, secadores, forno, máquinas de impressão serigráfica, porta paletes, paletes, tornilhos para cerâmica, máquinas de vidro, móveis de trabalho, etc.) necessários à produção e desenvolvimento de peças cerâmicas, encontrando-se necessariamente ligados à atividade comercial da Requerente, sendo essenciais à sua obtenção de rendimentos. E, com vista à sua segurança, contratou os serviços da H... .

Por sua vez a AT considera que não há direito à dedução de imposto respeitante a operações que deem lugar aos pagamentos referidos na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º, e que, de acordo com esta norma, só é dedutível o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados e que sejam pertinentes aos fins próprios da atividade do sujeito passivo. Logo, não se destinando as aquisições a fins empresariais, não poderá o sujeito passivo proceder à respetiva dedução do IVA suportado em tais aquisições.

O Tribunal considera que está provado que os serviços e as aquisições aqui em causa foram suportados pela Requerente com vista ao exercício da sua atividade, e o RIT não demonstrou o contrário, como lhe competia (artigo 75º nº 1 da LGT). Na verdade, apenas constatou que os serviços de segurança e aplicação dos estores tiveram lugar fora das instalações da Requerente,



que não havia entre as empresas contrato de cedência do espaço, mas não cuidou de saber se os bens em causa estavam ou não no ativo imobilizado da Requerente, se eram ou não utilizados por ela na atividade, tendo a Requerente referido a falta de espaço para recolher aqueles bens, e que se servia deles e por isso os protegia, termos em que consideramos procedente, nesta parte, o pedido.

#### **4.10- Da Ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios**

Do ponto de vista da Requerente, a liquidação de juros compensatórios, quer no âmbito de IRC quer de IVA, é ilegal, na medida em que, de acordo com o que é imposto pelo n.º 1 do artigo 35.º da LGT, a AT só deverá proceder à sua liquidação quando haja facto imputável ao Sujeito Passivo que cause o retardamento na liquidação do imposto.

E, no caso concreto, não apresentou qualquer facto nem fez qualquer menção à culpa do Sujeito Passivo no suposto atraso na liquidação do imposto, e muito menos procedeu à demonstração dessa culpa, para promover os atos de liquidação de Juros Compensatórios aqui em causa, o que impede a Requerente de conhecer, em toda a sua extensão, o porquê do encargo adicional que lhe é imposto, bem como de apreciar a sua legalidade.

Na perspetiva da AT, a Requerente não tem razão, na medida em que do relatório de inspeção tributária consta, além da descrição dos factos imputados ao Sujeito Passivo que suportaram as correções e que conduziram ao retardamento da liquidação, a sua qualificação como um comportamento ilícito, não faltando sequer a referência ao seu enquadramento legal como um ilícito contraordenacional, elencando as normas infringidas e artigos punitivos, concluindo que as liquidações notificadas à Requerente, conjugadas com o relatório de inspeção tributária que as precederam, contêm todos os elementos obrigatórios por lei, designadamente, no artigo 35.º da LGT.

O Tribunal considera que, sobre esta problemática, os Tribunais Superiores têm entendido que os juros compensatórios funcionam como uma cláusula penal pelo retardamento da liquidação do imposto, imputável ao contribuinte, integrando-se na liquidação deste, ao qual vão buscar parte da sua fundamentação, para além de também exigirem um segmento de fundamentação própria.

Mas sobre a sua liquidação, não exige a lei que a AT proceda à audição prévia do contribuinte de forma autónoma e distinta da audição relativamente ao imposto donde provém, conforme Acórdão do TCA-Sul de 21-10-2008, proferido no processo 02018/07.

Também o STA, relativamente à fundamentação da liquidação de juros compensatórios, tem vindo a entender que, conforme Acórdão. de 04-12-2013, proferido no processo 01111/13:

*“A fundamentação de uma liquidação de juros compensatórios deve dar a conhecer, no plano factual, o montante do imposto sobre o qual incidem os juros, a taxa ou taxas aplicáveis e o período da sua contagem”*

Decorre do nº 8 do artigo 35º da LGT que os juros compensatórios se integram na própria dívida, pelo que o juízo de culpa na sua liquidação não difere da verificada para o apuramento do imposto.

Nesta lógica, o Tribunal conclui que as correções efetuadas pela AT, e que este Tribunal considerou válidas, as respetivas liquidações de juros compensatórios serão também válidas, considerando que as mesmas são portadoras de todos os elementos obrigatórios por lei.

Contrariamente, as restantes serão inválidas e anuladas seguindo o destino do imposto sobre que recaíram, aliás como aconteceu com as liquidações anuladas pela AT após a constituição deste Tribunal, nas quais ocorreu a anulação não só do imposto como dos respetivos juros compensatórios.

#### **4.11- Conclusão**

Após a apreciação que foi feita sobre as questões em litígio, verificamos que das correções feitas pela AT, o Tribunal só validou as referentes a “Gastos não aceites - Ativos Fixos Tangíveis em curso - 3.390,00 €” e as referentes ao Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II, no montante de € 26.566,99 e juros de mora de € 3.390,39.

As referentes a “Juros de Mora de natureza contratual no montante de € 5.389,68”, a liquidação de IRC retido na fonte no total € 675,52 e respetivos juros compensatórios e ainda as referentes “Prestações de Serviços de Auditoria/ Inspeções realizadas por não residentes- Retenções de IRC”, foram revogadas pela própria AT, após a constituição deste Tribunal.

As restantes correções, pelos motivos expostos, foram consideradas ilegais pelo Tribunal, considerando-se o pedido de pronúncia, nessa parte, procedente, gozando as declarações e mais elementos da contabilidade da Requerente da presunção a que alude o n.º1 do artigo 75.º da LGT.

## **5. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

A Requerente pede ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto indevidamente pago, até ao reembolso integral da quantia devida.

Encontra-se provado o pagamento dos impostos em causa

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 AT, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos 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.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT artigo 43.º, n.º 1 e no CPPT artigo 61.º, n.º 5, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade parcial dos atos de liquidação de IRC, IVA e juros compensatórios, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre as quantias indevidamente pagas pela Requerente, a apurar pela AT na execução da presente decisão, à taxa de juro legal (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

## **6. DECISÃO**

Em face do exposto o Tribunal decide o seguinte:

- a) Manter na ordem jurídica as correções levadas a efeito pela AT respeitantes a “Gastos não aceites - Ativos Fixos Tangíveis em curso - 3.390,00 €” e as referentes ao “Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II, no montante de € 26.566,99 e juros de mora de € 3.390,39”.
- b) Declarar a inutilidade superveniente da lide relativamente às correções de “Juros de Mora de natureza contratual no montante de € 5.389,68”, a liquidação de IRC retido na fonte no total € 675,52 e respetivos juros compensatórios, e ainda as referentes a “Prestações de Serviços de Auditoria/ Inspeções realizadas por não residentes-Retenções de IRC”, revogadas pela própria AT, após a constituição deste Tribunal.
- c) Declarar procedente o pedido relativamente às restantes correções efetuadas pela AT, com o conseqüente reembolso do IRC, IVA e juros compensatórios indevidamente pagos, a apurar pela AT na execução da presente decisão.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de € 73.689,75.

## **8. CUSTAS DO PROCESSO**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2 448,00, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, que ficam a cargo Requerente € 1018,80 e à Requerida, € 1 429,20, valores proporcionais aos respetivos decaimentos.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de julho de 2024

O Tribunal

O Presidente,

Fernando Araújo

O Árbitro Vogal – Relator

Arlindo José Francisco

O Árbitro Vogal

Carlos Alberto Monteiro da Silva