

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 331/2024-T

Tema: IRC - custos fiscalmente aceites. RFAI - investimento inicial.

SUMÁRIO

- 1. Qualquer decisão administrativa tem que explicar de forma clara e suficiente as razões que levaram a essa decisão, assim se garantindo a transparência, o controlo da legalidade e o respeito pelos direitos dos cidadãos, permitindo-lhes compreender as razões subjacentes às decisões que os afetam e, se necessário, contestá-las.**
- 2. O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exercem uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, tendo em conta os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.**
- 3. Enquadram-se na definição de “investimento inicial”, quaisquer investimentos relacionados com o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a 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.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (Presidente), Jorge Carita e Jónatas Machado (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

1. **A... LDA**, titular do número de identificação de pessoa coletiva (NIPC) ..., com sede social em ..., ...-... Batalha (“**Empresa**” ou “**Requerente**”), tendo sido notificada dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“**IRC**”) n.ºs 2023..., relativa ao ano de 2019, e respetivos juros compensatórios (com data limite para pagamento de 11-12-2023), e 2023..., relativa ao ano de 2020, e respetivos juros compensatórios (com data limite para pagamento de 14-12-2023), veio, em 08-03-2024, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 3, alínea b), no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou 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 de março, 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**”), requerer a constituição de tribunal arbitral tributário e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação dos referidos atos de liquidação.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 11-03-2024, e automaticamente notificado à Requerida.

3. Por iniciativa da Requerente, as partes procederam à designação de árbitros, pelo que, nos termos do disposto na alínea b), do n.º 2, do artigo 6.º, e do n.º 2 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a pedido daqueles, designou o terceiro árbitro no dia 20-05-2024.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD e, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 11-06-2024.

5. A AT apresentou a sua resposta em 02-09-2024, defendendo-se por impugnação, e juntou o processo administrativo.

6. Por ter sido requerida e ter sido considerada necessária, a audiência prevista no artigo 18.º do RJAT teve lugar no dia 17-10-2024, tendo o Tribunal proferido despacho concedendo às partes oportunidade para produzirem alegações finais, o que fizeram em 29-10-2024 (Requerida) e 04-11-2024 (Requerente).

SANEAMENTO

7. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (cf. artigos 5.º, n.º 3, alínea b), 6.º, n.º 2, alínea b), e 11.º, n.ºs 2 a 7, do RJAT), e é materialmente competente (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

8. O PPA é tempestivo porquanto foi apresentado no prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.

10. Não foram identificadas nulidades.

QUESTÕES DECIDENDAS

11. Considerando a posição das partes, expressas nos respetivos articulados, são várias as questões a que importa dar resposta, a saber:

- a) Determinar se os atos de liquidação do IRC impugnados, referentes aos exercícios de 2019 e 2020, se encontram suficientemente fundamentados;
- b) Apreciar a dedutibilidade dos gastos suportados pela Requerente em 2019 com serviços prestados pela sociedade B..., S.A. (“B...”);

- c) Apurar se se devem manter as correções efetuadas pela AT relativamente às diversas dotações para o RFAI efetuadas pela Requerente no exercício de 2019;
- d) Apurar se se devem manter as correções efetuadas pela AT relativamente às diversas dotações para o RFAI efetuadas pela Requerente no exercício de 2020;
- e) Apurar se se devem manter as correções efetuadas pela AT relativamente às perdas por imparidade referentes a dívidas de clientes da Requerente;
- f) Apreciar a legalidade das liquidações de juros compensatórios emitidas pela AT;
- g) Determinar se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios.

MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

13. Com base nos documentos trazidos aos autos pelas partes e na prova testemunhal produzida na audiência de 17-10-2024, são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

- A.** A Requerente é uma sociedade de direito português constituída em 1977, dedicando-se, nos anos de 2019 e 2020, à fabricação de artigos de plástico (cf. alegado no artigo 6.º do PPA e referido no Relatório de Inspeção Tributária, a fl. 69 do processo administrativo – facto não controvertido).
- B.** Em 2019, os então titulares das quotas representativas do capital social da Requerente transmitiram as suas quotas (cf. alegado nos artigos 15.º a 21.º do PPA e artigos 20.º a 24.º da resposta da AT – facto não controvertido).
- C.** Em 2019, a sociedade B... faturou e cobrou o montante de € 92.000,00 à Requerente, conforme resulta das faturas FT2019/382 e FT2019/387, de 19-12-2019, em cujo descritivo consta o seguinte:

FT 2019/382, no valor líquido de 87.000,00 € + IVA de 20.010,00 €: “*Nossos honorários pelo apoio prestado durante o período de tributação de 2019.*”

FT 2019/387, no valor líquido de 5.000,00 € + IVA de 1.150,00 €: “*Nossos honorários no âmbito da avaliação da empresa.*”

- D.** Em 2019, a Requerente efetuou aplicações, no montante de € 935.468,55, relacionadas com a construção de uma nova unidade fabril com o objetivo de assegurar o aumento de produção através de Automação Robótica, com a incorporação de *robots* nas linhas de produção, aquisição de máquinas adicionais de injeção de plástico, e novo sistema integrado de abastecimento de matéria-prima (cf. prova testemunhal).
- E.** Nos anos de 2019 e 2020, a Requerente encontrava-se enquadrada no regime geral de tributação do Código do IRC (cf. alegado no artigo 7.º do PPA e referido no Relatório de Inspeção Tributária referente ao período de 2019, a fl. 69 do processo administrativo – facto não controvertido).
- F.** Em 2019, a Requerente procedeu ao pagamento de taxas de serviços de segurança contra incêndio em edifícios, prestados pela Autoridade Nacional de Emergência e Proteção Civil (ANPC), no montante de € 839,52 (cf. RIT e Documento 9 junto ao PPA – facto não controvertido).
- G.** No exercício de 2020, a Requerente efetuou investimentos na nova unidade fabril (no montante de € 258.310,90), incluindo despesas exteriores e pavimentação (no montante de € 68.562,00), novo posto de transformação (no montante de € 23.210,97) e aquisição ISEE – renováveis – fotovoltaico (no montante de € 62.783,26) (cf. RIT – facto não controvertido).
- H.** Relativamente ao novo posto de transformação, com a potência de 1250kv, o mesmo substituiu os dois postos de transformação existentes, e já totalmente amortizados, das antigas instalações fabris, tendo como potência conjunta de 1030 KVA (cf. certificado de exploração emitido pela DGEC junto ao PPA como Documento 13).

-
- I.** A 13-09-2020, a Requerente fez um pedido de injunção de € 124.476,87, acrescido de juros, incluindo a fatura n.º 5/9857, no valor de € 5.633,45, com o intuito de receber o montante em dívida da sociedade devedora G... (cf. Documento 10 junto ao PPA);
- J.** Em 13-09-2020, a Requerente fez um pedido de injunção de € 105.386,54, acrescido de juros, incluindo a fatura n.º 5/9858, no valor de € 56.665,22, com o intuito de receber o montante em dívida da sociedade devedora I... AG (cf. Documento 11 junto ao PPA);
- K.** A Requerente procedeu à entrega das Declarações de Rendimentos Modelo 22 referentes aos períodos de tributação de 2019 e 2020 (cf. Documentos 2 e 3 juntos ao PPA – facto não controvertido).
- L.** A Requerente foi alvo de dois procedimentos de inspeção tributária (credenciados pelas Ordens de Serviço n.ºs OI20230... e OI2023...), respeitantes aos anos de 2019 e 2020, tendo optado por não exercer o direito de audição prévia relativamente aos Projetos de Relatório de Inspeção Tributária que lhe foram notificados para o efeito (cf. Relatórios de Inspeção Tributária juntos ao PPA como Documentos 4 e 5 – facto não controvertido).
- M.** A Requerente foi subsequentemente, em 27-09-2023, notificada de dois Relatórios de Inspeção Tributária, relativos aos anos de 2019 e 2020, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido (cf. Relatórios de Inspeção Tributária juntos ao PPA como Documentos 4 e 5 – facto não controvertido).
- N.** Do Relatório de Inspeção Tributária relativo ao ano de 2019 resultaram correções ao lucro tributável, em sede de IRC, relativamente a gastos não aceites fiscalmente no montante de € 92.000,00, e à dotação de RFAI (cf. Relatório de Inspeção Tributária junto ao PPA como Documento 4 – facto não controvertido).
- O.** Do Relatório de Inspeção Tributária relativo ao ano de 2020 resultaram correções ao lucro tributável, em sede de IRC, relativamente a perdas por imparidades com

referência a dívidas de clientes, e à dotação de RFAI (cf. Relatório de Inspeção Tributária junto ao PPA como Documento 5 – facto não controvertido).

P. A Requerente foi notificada dos atos de liquidação adicional de IRC n.ºs 2023..., relativa ao ano de 2019, e respetivos juros compensatórios (com data limite para pagamento de 11-12-2023), e 2023..., relativa ao ano de 2020, e respetivos juros compensatórios (com data limite para pagamento de 14-12-2023) (cf. Documento 1 junto ao PPA – facto não controvertido).

Q. Em 08-03-2024, a Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos.

Factos não provados

14. Com relevo para a decisão do caso, não existem factos dados como não provados.

Fundamentação da matéria de facto

15. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e no n.º 1 do artigo 596.º, vem como no n.º 3 do artigo 607.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

16. Na audiência que teve lugar no dia 17-10-2024, foi ouvido o Sr. J... (engenheiro industrial), na qualidade de parte, e os Srs. K... (engenheiro mecânico) e L... (contabilista certificado), na qualidade de testemunhas. O Tribunal Arbitral considerou os respetivos depoimentos isentos, não encontrando motivo fundado para questionar a veracidade dos mesmos.

17. Quanto à matéria de facto dada como provada, o Tribunal Arbitral formou a sua íntima e prudente convicção através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos.

MATÉRIA DE DIREITO

a) **Os atos de liquidação do IRC impugnados, referentes aos exercícios de 2019 e 2020, encontram-se suficientemente fundamentados?**

Posição das partes

18. A Requerente sustenta que, nos Relatórios de Inspeção Tributária subjacentes à emissão das liquidações em referência, a AT procedeu a uma fundamentação sumária, sem referência às disposições legais alegadamente aplicáveis ao caso concreto, não justificando nem concretizando de forma suficiente e clara, o seu entendimento para concluir pela não consideração dos gastos em apreço para efeitos de IRC. No entender da Requerente, a AT olvida-se de provar os factos que alega e que permitem subsumir os mesmos às normas que genericamente refere, não tendo cumprido o seu dever de fundamentação relativamente aos atos tributários impugnados, que, por isso, enfermam de vícios determinativos da sua ilegalidade, devendo, em consequência, ser determinada a sua anulação por se encontrarem em violação do seu direito de fundamentação.

19. Em sentido oposto, a AT sustenta que, atenta a relatividade do conceito de fundamentação, os argumentos aduzidos pela Requerente em sede do processo arbitral atestam que compreendeu perfeitamente o sentido e as razões que determinaram os atos impugnados, embora a mesma não concorde com os mesmos e os conteste, pelo que a fundamentação dos atos de liquidação em causa, expressa nos Relatórios de Inspeção Tributária, cumpriu a sua função instrumental, não havendo uma violação do dever de fundamentação.

Apreciação do Tribunal Arbitral

20. Quanto a esta questão, o Tribunal Arbitral está manifestamente de acordo com a Requerida.

21. É inquestionável que a AT tem o dever de fundamentar os atos que afetem os direitos ou os legítimos interesses dos contribuintes, em conformidade com o princípio plasmado no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Pública (“CRP”) e acolhido no artigo 77.º da LGT. De acordo com o referido preceito da nossa Constituição, “*os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos*”. Segundo o artigo 77.º da LGT, “*a decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*” (n.º 1); “*a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*” (n.º 2).

22. Interessa também lembrar a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça relativamente à questão da fundamentação dos atos tributários, que exige que a mesma seja expressa, clara, suficiente e congruente:

“a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir que a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que através dos seus termos se apreendam os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do ato; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação” (cf. Acórdão de 10-09-2014, processo n.º 01226/13).

23. Sendo admitida a fundamentação sucinta ou sumária no artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, interessa essencialmente que o ato administrativo-tributário *sub judice* se encontre

suficientemente fundamentado, o que sucede sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final. Como deixou claro o Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão proferido em 03-12-2014, no processo n.º 01674/13, *“a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto”*.

24. Acresce que o Tribunal Arbitral deve atender à especificidade das circunstâncias concretas do caso, e à condição do destinatário da fundamentação, quanto ao conhecimento de facto que já possui sobre a situação em que se encontra (cf. Decisão Arbitral de 07-10-2016, processo n.º 109/2016-T). É que a fundamentação é um conceito relativo, devendo ser aferida caso a caso, tendo em conta as circunstâncias que levaram à prática do ato e o conhecimento que delas tem o seu destinatário que lhe permitem perceber ou apreender as razões que o determinaram. Conforme se pode ler no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06-12-2010, processo n.º 667/10: *“Ponto é que a fundamentação responda às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática”*.

25. Não significa isto que a fundamentação dos atos tributários tenha de ser exaustiva:

“um acto está fundamentado sempre que o administrado, como destinatário normal, ficar devidamente esclarecido acerca das razões que o determinaram estando, conseqüentemente, habilitado a impugná-lo convenientemente, não tendo, todavia, a fundamentação de ser exaustiva mas acessível” (cf. Acórdão do STA, de 02-02-2006, proferido no processo n.º 1114/05).

“a lei exige uma exposição apenas sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar; que, por isso, não deve ser um “máximo” o conteúdo exigível da declaração fundamentadora; e que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto

do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e do contribuinte.” (cf. Acórdão do STA, de 11-12-2007, proferido no recurso n.º 615/04).

26. *In casu*, as liquidações adicionais de IRC impugnadas foram emitidas com base em dois Relatórios de Inspeção Tributária notificados à Requerente, que dão a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, (i) de modo a permitir à Requerente optar, de forma esclarecida, entre a aceitação dos atos tributários em questão ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e (ii) de molde a que, nesta última circunstância, o Tribunal Arbitral possa também exercer o efetivo controle da legalidade dos referidos atos tributários, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

27. Pelo exposto, e sendo possível extrair dos Relatórios de Inspeção Tributária o percurso cognoscitivo seguido pela AT para a emissão das liquidações de IRC em análise, resta ao Tribunal Arbitral concluir que a fundamentação das mesmas é suficiente para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 268.º da CRP e no artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.

b) Os gastos suportados pela Requerente em 2019 com serviços prestados pela sociedade B... são dedutíveis?

Posição das partes

28. Defende a Requerente que a AT errou ao considerar que o custo com a B... não pode constituir um gasto fiscalmente aceite na sua esfera, por não se comprovar o nexo de causalidade entre o encargo suportado com os rendimentos auferidos pela Requerente. O artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC apenas exige uma alocação económica com a atividade do sujeito passivo, uma motivação empresarial, devendo apenas avaliar-se se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial do sujeito passivo. O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos era, e é, exclusivo do empresário, não sendo relevante que a AT considere os mesmos como excessivos, pouco razoáveis, muito arriscados, ou improdutos.

29. No caso, alega a Requerente, os serviços prestados pela B... à Requerente

consubstanciaram num apoio transversal à reestruturação societária do grupo, o qual incluiu a venda das participações sociais no capital social da Requerente, bem como a avaliação da própria Requerente. Os sócios da Requerente foram unânimes ao considerar que as operações de reestruturação do grupo concretizadas permitiriam, por razões de racionalidade e eficiência económica, facilitar a gestão do negócio, identificar novas oportunidades no sector e possivelmente angariar novos clientes que permitiram a expansão do negócio. Assim sendo, o gasto teve como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, tal como exigido pelo artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC.

30. No sentido inverso, a AT sublinha que os gastos incorridos com a B... constituem um serviço prestado aos próprios titulares das participações sociais (quotas) transmitidas, e no seu interesse (não no interesse da Requerente), pelo que não poderão constituir gastos fiscalmente aceites na esfera da Requerente.

31. Salienta que no início de 2019, o capital social da A..., S.A., no valor de € 498.798,00, era detido pelos seus gerentes, i.e., C... e D..., na proporção de 50% para cada um, tendo sido transmitido para sociedades (E..., Lda. e F..., Lda.) nas quais os identificados transmitentes do capital detêm também participações sociais. No entender da AT, por via das operações de transmissão de capital, os titulares do capital da Requerente, C... e D..., que eram os únicos sócios da sociedade e detendo as respetivas participações de forma direta, passaram a deter participações no capital da mesma sociedade, mas de forma indireta, pelo que o apoio prestado pela B..., relacionado com a venda das participações sociais que formam o capital da Requerente, constitui um serviço prestado aos próprios titulares dessas participações sociais e no seu interesse, e não à Requerente e no seu interesse.

32. Segundo a AT, trata-se de informação útil aos detentores das quotas, para a tomada de decisão sobre a venda (ou outra operação), no intuito de concretizar objetivos próprios, e não inserido no escopo da Requerente. Esta não era titular de quotas próprias, pelo que a transmissão das quotas que integram o seu capital social não se poderia refletir na sua esfera, mas antes na esfera dos titulares das quotas. Referindo a Requerente que os serviços prestados pela B... abrangeram diversas matérias respeitantes à sua atividade, e apenas uma

pequena parte respeitou à venda das participações sociais no seu capital social, a AT sublinha que a Requerente não juntou aos autos qualquer descrição detalhada dos serviços prestados que permitisse provar esse facto. Assim, no entender da AT, não se verifica a conexão necessária entre os gastos em causa, relacionados com serviços de apoio na tentativa de venda do capital da sociedade, incluído a sua avaliação e apoio na elaboração de relatório técnico, e os rendimentos auferidos pela Requerente, condição essencial para a aceitação destes gastos em termos fiscais, ou seja, para o apuramento do seu lucro tributável, devendo ser acrescido ao lucro tributável do período (2019) na esfera da Requerente, o montante de € 92.000,00 (€ 87.000,00 + € 5.000,00).

Apreciação do Tribunal Arbitral

33. Quanto a esta questão, temos que também assiste razão à Requerida.

34. O artigo 23.º do Código do IRC estabelece que: “*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*”.

35. Este preceito permite recusar a natureza de gasto fiscal aos custos não reconduzíveis ao interesse societário, e aos custos suportados fora do âmbito das atividades decorrentes do escopo societário, designadamente aos custos incorridos no interesse de sócios ou de terceiros (cf. Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 504/2022T, em 20-04-2023, e Gustavo Lopes Courinha, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, 2019, pp. 114 e 115).

36. Não significa isto que a AT tenha errado ao considerar que, para efeitos do referido preceito, é necessário um nexo de causalidade entre os custos suportados com os rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos. De facto, a lei deixou de falar em indispensabilidade dos gastos, como fazia anteriormente, sendo agora determinante para a dedutibilidade que os gastos tenham como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

37. A este propósito, refira-se a jurisprudência arbitral, nomeadamente a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 321/2022-T, de 24-01-2023, que no seu sumário consagra o seguinte:

“São gastos dedutíveis em sede de IRC aqueles que cumprirem os requisitos constantes do artigo 23.º do Código do IRC e cuja dedutibilidade não seja excluída nos termos do artigo 23.º-A do mesmo Código. Do conjunto daqueles enunciados normativos extraem-se os seguintes requisitos para a dedutibilidade dos gastos em sede fiscal:

O primeiro requisito é o da efetividade do gasto (primeira parte do n.º 1 do art.º 23.º), que a jurisprudência constante nesta matéria tem entendido implicar que tenha sido efetuado um pagamento ou, de outra forma, sido satisfeita a obrigação de se efetuar um pagamento (por compensação, por exemplo)[3]. Natureza finalística, que consiste em que o gasto deve ter sido realizado “para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”.

O segundo requisito é de natureza finalística, consistindo, no fundo, na justificação do gasto. A lei deixou de falar em indispensabilidade dos gastos, como fazia anteriormente, sendo agora determinante para a dedutibilidade que o gasto tenha como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (segunda parte do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC).

O terceiro requisito diz respeito à documentação do gasto, subdividindo-se em dois aspetos. Em primeiro lugar, é necessário que o gasto se encontre documentado, ou seja que exista prova documental que permita verificar, pelo menos, a existência do gasto. Em segundo lugar, é necessário que o documento que prova a existência do gasto cumpra, ele próprio, vários requisitos quanto ao seu conteúdo, nomeadamente que contenha os elementos de informação elencados nas alíneas a) a c) do n.º 4 do artigo 23º do CIRC”.

38. Continuemos agora com a jurisprudência do STA, vertida no Acórdão proferido em 30-11-2011, processo n.º 0107/11:

“A regra é que as despesas corretamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizadas como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito. O conceito de indispensabilidade não podia fazer-se equivaler a um juízo estrito de absoluta necessidade, assim como não podia assentar num juízo sobre a conveniência da despesa, feito, necessariamente, a posteriori. Por exemplo, os gastos feitos com uma campanha publicitária que se revela infrutífera não podiam, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis. Mesmo no âmbito da lei anterior, a relação entre gastos e proveitos e a aptidão dos primeiros para a obtenção dos segundos era avaliada com um certo nível de abstração, e não em função de resultados concretos. Mesmo aí, portanto, as considerações presentes no Relatório Final de Inspeção, quando a AT refere que, “embora o sujeito passivo tenha listado faturas de diversos clientes, o mesmo não efetua a relação entre essas faturas e o gasto por si suportado, não indicando por exemplo qual ou quais as “ações de charme” ou “os eventos” que realizou para os clientes, ou representante desses clientes mencionados nas referidas faturas. Assim, e atendendo que não foi demonstrado qualquer ligação entre a despesa e a atividade da empresa, ou mesmo a perceção se os mesmos foram suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, os mesmos não são aceites como fiscalmente dedutíveis nos termos do artigo 23.º do CIRC.”

39. No caso *sub judice*, dado que a Requerente não logrou provar que o custo incorrido em 2019 com serviços prestados pela sociedade B... teve qualquer ligação com a atividade da empresa, ou como objetivo contribuir para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, alegando (sem provar) apenas que o mesmo esteve associado à transmissão de

participações sociais pelos sócios da Requerente, não é possível ao Tribunal Arbitral considerar que o custo em apreço é reconduzível ao interesse societário da Requerente ou a atividades decorrentes do respetivo escopo societário.

40. Note-se que, no decorrer do procedimento inspetivo e do processo arbitral, a Requerente não juntou qualquer documento elaborado pela sociedade B... no ano de 2019 com o intuito de demonstrar o conteúdo concreto dos serviços prestados. As faturas apresentadas pela Requerente demonstram apenas que a B... cobrou o montante de € 92.000,00, acrescido de IVA.

41. Assim sendo, não se pode deixar de considerar o custo associado aos serviços prestados pela sociedade B... em 2019 como não dedutível em sede de IRC, por não se ter provado que teve como objetivo contribuir para a Requerente obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, conforme expressamente exigido pelo artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC.

42. Vai, por isso, indeferida a pretensão da Requerente quanto a este aspeto, mantendo-se a correção efetuada pela Autoridade Tributária num montante de € 92.000,00, porquanto tal gasto não pode ser considerado como custo fiscal, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 23º. do CIRC.

c) Devem-se manter as correções efetuadas pela AT relativamente às diversas dotações para o RFAI efetuadas pela Requerente no exercício de 2019?

43. Relativamente às dotações do RFAI efetuadas no exercício de 2019, importa considerar o investimento efetuado na nova unidade fabril no montante de € 116.091,65, e a despesa com pagamento de serviços (€ 839,52) e investimentos na área social (€ 25.234,97) referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril.

Legislação relevante

44. O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), criado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, que vigorou, com algumas alterações, entre 2009 e 2013, bem como o mesmo regime incluído no Código Fiscal do Investimento (“CFI”), aprovado pelo Decreto-

Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de Agosto (2007-2013), e do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho (2014-2020), respetivamente.

45. Segundo o § 31 do preâmbulo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho (“**RGIC**”), os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União Europeia no seu conjunto e destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável.

46. O mesmo parágrafo § 31 acrescenta, ainda, que nas regiões que satisfazem as condições previstas na alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“**TFUE**”), onde se insere Jardoeira – Batalha (local da sede e atividade da Empresa), os auxílios com finalidade regional podem ser concedidos para promover:

- a) criação de novos estabelecimentos;
- b) extensão da capacidade de um estabelecimento existente;
- c) diversificação da produção de um estabelecimento ou
- d) mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

47. Por sua vez, o n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, define, no âmbito dos auxílios com finalidade regional, um investimento inicial nos seguintes termos:

“Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com: 1. criação de um novo estabelecimento, 2. aumento da capacidade de um estabelecimento existente, 3. diversificação da produção de um estabelecimento, para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou 4. mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; b) Uma aquisição de ativos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde

que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor e exclua a mera aquisição das ações de uma empresa.”

48. Dando cumprimento ao espírito e ao estipulado nos regulamentos comunitários acima referidos, para além do enquadramento do investimento numa das tipologias acima referidas, é exigido às entidades o cumprimento cumulativo de várias condições.

49. No ordenamento jurídico nacional, o RFAI, regulado no CFI, constitui um regime de auxílios do Estado com finalidade regional, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 1 do CFI, não podendo o montante total dos auxílios estatais ultrapassar os limites previstos no artigo 43.º do diploma citado. Por outro lado, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exercem uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, tendo em conta os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

50. No caso em apreço, o setor de atividade em concreto encontra-se previsto na alínea b) do artigo 2.º da Portaria citada, ou seja, indústrias transformadoras — divisões 10 a 33, setor em relação ao qual a Requerente (CAE 22292 - Fabricação de outros artigos de plástico) se encontra enquadrada. A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, procede à regulamentação do RFAI, previsto no Capítulo III do CFI, definindo ainda os procedimentos especiais de controlo do montante dos auxílios de Estado com finalidade regional a que se refere o n.º 7 do artigo 23.º do CFI.

51. Nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da referida Portaria, os benefícios fiscais apenas são aplicáveis a investimentos iniciais, 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.

52. Em relação às aplicações relevantes no âmbito deste benefício fiscal, estas consistem, entre outras, em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo, com exceção dos

ativos enumerado no n.º 2 do artigo 22.º do CFI: (i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa; (ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas; (iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas; (iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística; (v) Equipamentos sociais; (vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa.

53. No que respeita aos benefícios fiscais, o n.º 1 do artigo 23.º do CFI estabelece, entre o mais, que nas regiões elegíveis do Centro é concedida uma dedução à coleta de IRC das seguintes importâncias das aplicações relevantes: (i) 25% das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de € 15.000.000; (ii) 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de € 15.000.000.

Investimento efetuado na construção da nova unidade fabril (€ 116.091,65)

Posição das partes

54. Defende a Requerente que as aplicações relacionadas com a construção da nova unidade fabril, no montante de € 935.468,55 (do total declarado de € 993.382,90), integram o conceito de investimento inicial, previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e alínea a) do parágrafo 49) do artigo 2.º do RGIC, visto que a nova unidade fabril, não obstante se destinar à substituição das instalações da antiga fábrica, enquadra-se no conceito de *Smart Factory*, e visa assegurar o aumento de produção através de Automação Robótica, com a incorporação de *robots* nas linhas de produção, aquisição de máquinas adicionais de injeção de plástico, novo sistema integrado de abastecimento de matéria prima, entre outros. Este investimento, no seu todo, está inserido na estratégia global de investimentos da empresa, com o objetivo de aumentar a sua capacidade produtiva, dotando-a de processos produtivos avançados e novos métodos de produção mais eficientes e flexíveis, e com novos processos produtivos.

55. Entende a Requerente resultar do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, que as aquisições dos ativos têm de estar relacionadas, bem como contribuir para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, sendo que, para os considerar como não aceites no âmbito do RFAI, a AT teria de demonstrar que não estão conexionsados com qualquer das finalidades indicadas naquela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, o que não fez no seu RIT. No entender da Requerente, a AT fez uma interpretação restritiva do conceito de “investimento inicial”, desconsiderando, por um lado, as orientações emanadas pela Comissão Europeia nesta matéria, sendo bastante a natureza planeada e prospetiva do investimento que contribua estrategicamente para o “aumento da capacidade de um estabelecimento existente” – a qual configura a real condição legalmente exigida para que se possa considerar estarmos na presença de um investimento inicial, elegível para efeitos de aplicação do benefício do RFAI aqui em causa.

56. No sentido oposto, a AT argumenta que a construção da nova unidade industrial teve subjacente o aumento da eficiência, a automatização do processo produtivo, e a inovação, o que não se subsume ao conceito de investimento inicial, previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da referida Portaria n.º 297/2015, e na alínea a) do parágrafo (49) do artigo 2.º do RGIC, e, por conseguinte, não constitui investimento relevante para efeitos do RFAI. Para a AT, A Requerente procedeu a uma mera substituição das antigas instalações pelas novas, pelo que os investimentos relacionados com a construção da nova unidade fabril não contribuem por si só para aumento da capacidade produtiva, não integrando o conceito de investimento inicial para efeitos. Sustenta a AT que o facto de vir a ocorrer um aumento da produção não é, por si só, suficiente para que se considere ter ocorrido o aumento da capacidade do estabelecimento, sendo necessário que o investimento realizado conduza ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento (aumento da capacidade instalada).

Apreciação do Tribunal

57. Interessa, agora, apurar se as aplicações realizadas pela Requerente e relacionadas com a construção de uma nova unidade fabril integram o conceito de investimento inicial.

58. Afigura-se que a Requerente tem razão quanto à dissonância entre o conceito de investimento inicial utilizado pela AT, que restringiu o conceito de investimento inicial ao “investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível”. Na verdade, resulta daquela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC que se enquadram nessa definição quaisquer investimentos relacionados com *“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”*.

59. Temos que o investimento ora em causa deve ser considerado como investimento inicial para efeitos do benefício do RFAI, porquanto está relacionado com um “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”. Conforme é referido na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 567/2021-T: *“Relativamente a ‘equipamentos de substituição’, ‘beneficiações de equipamentos Preexistentes’ e a ‘equipamentos complementares’, temos que o respetivo enquadramento no conceito de ‘investimento inicial’ depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015”*. 37. Com efeito, do disposto na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho, não resulta a exigência de *“investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível”*. Veja-se, neste sentido, a Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo 574/2020-T.

60. Acresce que, por mera interpretação declarativa, conclui-se que, no conceito de “reparação e ampliação de (...) instalações fabris”, estão incluídas as obras destinadas ao “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, o que é confirmado pela alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, ao referir-se a “investimentos relacionados com (...) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”. Neste sentido, veja-se a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 500/2021-T.

61. Por isso, a correção efetuada pela AT com referência à construção de uma nova unidade fabril, no montante de € 116.091,65, enferma de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, por errada aplicação do conceito de “investimento inicial”, vício este

que justifica a anulação da mesma.

Despesa com pagamento de serviços (€ 839,52) e investimentos na área social (€ 25.234,97) referentes ao investimento efetuado na nova unidade fabril

62. Outras duas correções que importa analisar no contexto deste processo, tem a ver com correções à dotação de RFAI, constantes do RIT, também referentes ao exercício de 2019, uma acerca de um de pagamento de serviços (€ 839,52) e outra que diz respeito ao investimento efetuado na área social (€ 25.234,97).

Posição das partes

63. A primeira verba diz respeito a taxas de serviços de segurança contra incêndio em edifícios, prestados pela Autoridade Nacional de Emergência e Proteção Civil (ANPC), que a Requerente invoca serem obrigatórias no licenciamento deste tipo de edifícios e sem cujo pagamento o edifício não obteria o seu licenciamento e não poderia operar, pelo que deverá ser considerada nas aplicações relevantes em sede de RFAI 2019, e fazer parte integrante do valor deste bem. Por seu turno, a AT considera que as taxas pagas não cabem no conceito de ativo fixo tangível e intangível nos termos definidos pelas NCRF 6 e 7, considerados como aplicações relevantes para efeitos de RFAI, conforme se encontra previsto nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

64. Relativamente à exclusão do investimento relativo à área social como aplicação relevante para efeitos do RFAI, no montante de € 25.234,97 (aplicando a percentagem 2,7% prevista na candidatura PT2020 n.º 42.979, sobre o total de despesas apuradas para edifício no ano de 2019, no montante de € 935.468,55), sustenta a Requerente que a AT não provou, de entre as faturas de despesas consideradas como aplicações relevantes alocadas ao edifício fabril, quais diziam respeito à Área Social, apenas efetuando uma avaliação indireta das despesas, com base na estimativa prevista na Candidatura Portugal 2020, incorrendo, assim, no vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto (por se basear numa estimativa e não sobre as despesas diretas como se lhe impunha).

65. Relativamente a esta correção, a AT considerou a divisão dos custos da nova unidade produtiva em três áreas na proporção das suas respetivas áreas – produtiva (91,7%), administrativa (5,5%) e social (2,7%) – como constava do Portugal 2020, em análise para efeitos do RFAI efetuada pela própria Requerente, pelo que o valor de € 25.234,97, deve fazer parte do montante de aplicações relevantes de RFAI.

Apreciação do Tribunal

66. Quanto às taxas de serviços de segurança contra incêndio em edifícios, temos que assiste razão à AT, porquanto, apesar do pagamento das referidas taxas resultar de imperativo legal, estamos longe de poder considerar que essas taxas se inserem no conceito de ativo que permite considerar tais aplicações como relevantes para efeitos do RFAI.

67. A segunda verba diz respeito ao investimento efetuado na área social. Temos que, bem andou a AT ao atender a outros dados relevantes para efetuar o calcular da correção em apreço, já que tais dados não foram apresentados pela Requerente.

68. Assim sendo, a correção do referido valor de € 839,52 deve ser mantida pelas razões expostas, o mesmo acontecendo com correção no montante de € 25.234,97.

d) Devem-se manter as correções efetuadas pela AT relativamente às diversas dotações para o RFAI efetuadas pela Requerente no exercício de 2020?

69. Relativamente ao exercício de 2020, importa considerar as seguintes correções à dotação de RFAI: (i) no montante de € 258.310,90, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril; (ii) no montante de € 68.562,00, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril (despesas exteriores e pavimentação); (iii) no montante de € 23.210,97, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril (posto de transformação); e (iv) no montante de € 62.783,26, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril (Aquisição ISEE – renováveis – fotovoltaico).

Investimento efetuado na construção da nova unidade fabril (€ 258.310,90)

Apreciação do Tribunal

70. Relativamente à desconsideração da dotação de RFAI relacionada com a construção da nova unidade fabril, no montante de € 1.974.326,07, sustentam as partes o mesmo que alegaram relativamente ao investimento relacionado com a construção da nova unidade fabril efetuado em 2019.

71. Assim, quanto a esta correção, aqui referente ao exercício de 2020, mas da mesma natureza daquela que já analisámos no exercício precedente, renovamos o sentido da decisão tal como aí foi manifesto. Ou seja, vai, por isso, deferida a pretensão da Requerente quanto a esta dotação para o RFAI, anulando-se a correção efetuada pela AT, porquanto tal dotação integra o conceito de “investimento inicial”, tal como resulta do seu enquadramento legal e da sua melhor interpretação.

72. E, do mesmo modo do que se decidiu para ao exercício de 2019, se conclui agora relativamente ao investimento efetuado em 2020 na área social das novas instalações, pois entendemos que a AT efetuou bem esses cálculos. Dado que outros dados relevantes para que os cálculos fossem efetuados de outra forma não foram apresentados pela Requerente, é este fundamento bastante para ter a AT seguido aqueles que foram utilizados no âmbito da candidatura ao Programa Portugal 2020. Razão pela qual esta correção deve ser mantida.

Despesas exteriores e pavimentação da nova unidade fabril (68.562,00)

Posição das partes

73. A Requerente alega que a AT desconsiderou este investimento, sem ter solicitado os esclarecimentos devidos pelos princípios da verdade material e da prossecução do interesse público, e por o mesmo ser referente à construção de estacionamento, sem contudo identificar quais as faturas relevantes.

74. Por seu turno, a AT considera que, tendo essas despesas sido registadas na contabilidade da Requerente, inicialmente na conta 4532143 e, no final do período, sido transferidas para a conta 4322 - edifícios e outras construções (correspondente à nova fábrica),

elas não podem constituir aquisições elegíveis para efeitos do RFAI, porquanto, nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excluída, salvo se forem instalações fabris ou afetas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, não se enquadrando as áreas exteriores e de estacionamento, em nenhuma delas.

Apreciação do Tribunal

75. Decidindo: não se vislumbra como a pavimentação do estacionamento da nova unidade fabril, utilizado por clientes, funcionários, fornecedores e pelos próprios veículos de mercadorias afetos à atividade da empresa (conforme resultou do depoimento das testemunhas inquiridas), não devem ser incluídos no cômputo global das despesas imputadas às instalações fabris e, assim, elegíveis para efeitos de RFAI, anulando-se, assim, a presente correção.

Posto de transformação na nova unidade fabril (€ 23.210,97)

Posição das partes

76. Como descrito no ponto V.2-1.2 do RIT, foi desconsiderado nas aplicações relevantes de RFAI 2020, o montante de € 23.210,97 relativo ao posto de transformação da nova unidade fabril, alegando a AT que este novo posto de transformação constituía uma substituição dos 3 postos de transformação alegadamente já existentes nas antigas instalações.

77. A Requerente afirma que detinha, anteriormente ao ano 2020, dois postos de transformação (e não três) e que, nesse ano, adquiriu este novo posto de transformação, no montante global de € 23.210,97, para apoiar no fornecimento de eletricidade do novo edifício fabril, de acordo com as suas necessidades de potência, sendo que os dois postos de transformação existentes (e já totalmente amortizados) eram das antigas instalações fabris, tendo como potência conjunta de 1030 KVA. Assim, o novo posto de transformação está relacionado com “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”. Tal realidade foi devidamente confirmada pelo depoimento das testemunhas inquiridas.

78. Sobre este ponto, a AT entende que este novo posto de transformação constituía

uma substituição do equipamento já existente devendo, com base no inscrito no mapa de depreciações e amortizações. Tratando-se de investimentos que conduzirão à substituição da fonte de energia utilizada, e não de investimentos que proporcionem o aumento da capacidade produtiva da empresa, os mesmos não integram o conceito de investimento inicial, pelo que, não reúnem as condições de elegibilidade para o benefício do RFAI, nos termos previstos no artigo 2.º, n.º 2 alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e alínea a) do parágrafo 49) do artigo 2.º do RGIC, aplicável por força do artigo 22.º do CFI.

Apreciação do Tribunal

79. Em face do *supra* exposto relativamente a investimentos de substituição, no sentido de que os mesmos podem ser considerados como investimento inicial desde que estejam relacionados com “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, é deferida a pretensão da Requerente, sendo de anular a correção efetuada pela Autoridade Tributária quanto a esta matéria.

Aquisição ISEE – Renovais – Fotovoltaico (€ 62.783,26)

Posição das partes

80. A Requerente julga que o montante de € 62.783,26, relativo à aquisição, para a nova unidade fabril, do equipamento para a produção de energia renovável – fotovoltaico, conforme descrito no ponto V.2-1.3 do RIT do ano de 2020, deve ser considerado nas aplicações relevantes de RFAI 2020, por integrar o conceito de investimento inicial. O equipamento foi adquirido com o intuito de satisfazer as necessidades da empresa no que respeita ao consumo energético, passando, ela própria, a produzir parte da energia de que necessita, o que vem também suplantar problemas existentes de quebras de energia, que levavam a quebras de produção acentuadas, situação que a Requerente quis acautelar com a compra deste equipamento. Assim, não pode ser negado que este sistema de produção de energia está relacionado com o aumento da capacidade da empresa.

81. A AT não concorda por este equipamento não integrar o conceito de

investimento inicial, nos termos previstos no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e alínea a) do parágrafo 49) do artigo 2.º do RGIC, aplicável por força do artigo 22.º do CFI.

Apreciação do Tribunal

82. Renovando o que acima já se referiu sobre o conceito de investimento inicial, entendemos que esta aplicação em painéis fotovoltaicos deve ser considerada como relevante, desse modo se anulando a correção efetuada pela AT.

e) Devem-se manter as correções efetuadas pela AT relativamente a imparidades em dívidas de clientes da Requerente?

Posição das partes

83. A Requerente refere que a AT, no RIT do ano de 2020, não aceitou fiscalmente perdas por imparidade reconhecidas pela Requerente, no montante de € 31.149,36, alegando que as dívidas dos clientes G... e H... SA, deveriam ser reconhecidas em função da mora nos termos do n.º 2 do artigo 28.º-B do CIRC. Tendo-se apercebido da dificuldade em cobrar a dívida dos referidos fornecedores, a Requerente fez dois pedidos de injunção em 13-09-2020, e com a sua apresentação, verifica-se o requisito de relevância fiscal das perdas por imparidade previsto na alínea b) do artigo 28.º-B do CIRC, sendo que as mesmas perdas poderão ser reconhecidas na sua totalidade (i.e. € 31.149,36) no ano de 2020, e enfermado o ato de liquidação do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e direito, por se basear nos termos da conjugação da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, e do n.º 2 do mesmo artigo, quando, dados os factos, se deveria reger pela alínea b) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC.

84. Por seu turno, a AT alega que, com a apresentação dos processos de injunção, não se verifica o requisito de relevância fiscal das perdas por imparidade previsto na alínea b) do artigo 28.º-B do CIRC, e que, assim sendo, as perdas por imparidade não poderiam ser reconhecidas na sua totalidade no ano de 2020. Nesta situação, tudo começa com um

procedimento sobretudo administrativo que pode dar origem a um processo judicial, mas que, em si mesmo, e antes de corridos os trâmites necessários, não poderá ser considerado um processo judicial, para o efeito pretendido pela impugnante.

Apreciação do Tribunal

85. Ora, o Tribunal entende que com a apresentação dos processos de injunção, procedimento indiscutivelmente de natureza judicial, verifica-se o requisito de relevância fiscal das perdas por imparidade previsto na alínea b) do artigo 28.º-B do CIRC, sendo que as mesmas perdas poderão ser reconhecidas na sua totalidade no ano de 2020.

86. Neste sentido, veja-se a relevância atribuída a um processo de injunção na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 287/2019-T:

“Provou-se que relativamente aos seguintes clientes da Requerente AA... (€ 7.294,83) e BB... (€3.848,88), foram apresentados processos de injunção, pelo que se verifica o requisito de relevância fiscal das perdas por imparidade previsto na alínea b) do artigo 28.º-B do CIRC. A Autoridade Tributária e Aduaneira refere na sua Resposta como obstáculo à relevância a não constituição das imparidades nos períodos em que se constatou o risco de incobrabilidade e a falta de prova de realização de diligências de cobrança. A apresentação de requerimentos de injunção consubstancia, em si mesma, diligências de cobrança.”

87. Vai, assim, deferida a pretensão da Requerente, sendo de anular a correção efetuada pela Autoridade Tributária quanto a esta matéria.

f) Da legalidade da liquidação de juros compensatórios

88. Sustenta a Requerente que o artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que só são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária, pressupondo a existência de prejuízo para a Fazenda Pública, a existência de um nexo de causalidade entre o

atraso do contribuinte e o da liquidação e a culpa concreta (dolo ou negligência) do contribuinte, em nenhum momento tendo, no ato notificado em crise, a AT demonstrado e fundamentado, como exige o artigo 74.º da LGT, os pressupostos e as disposições legais de que depende a liquidação de juros compensatórios. Não contendo o RIT qualquer referência genérica a juros compensatórios, não foi dada à Requerente a oportunidade de participar, em sede de audição prévia, na decisão de liquidação dos mesmos juros como impõe o n.º 5 do artigo 267.º da CRP.

89. Por seu turno, em oposição a este entendimento, a AT argumenta que, tendo os juros compensatórios a natureza de uma reparação civil e dependendo de um nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a atuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua atuação (a título de dolo ou negligência), o RIT contém a descrição dos factos imputados ao sujeito passivo que suportaram as correções e que conduziram ao retardamento da liquidação, bem como a sua qualificação como um comportamento ilícito, não faltando sequer a referência ao seu enquadramento legal como um ilícito contraordenacional (com o elenco das normas infringidas e artigos punitivos, conforme página 40 do RIT de 2019 ,e página 44 referente ao RIT de 2020), pelo que os factos que fundamentam a atuação culposa do contribuinte retiram-se do RIT.

90. No entender da AT, a censurabilidade encontra-se nos factos que originam a liquidação do imposto, na factualidade atinente às correções operadas cuja fundamentação integra o RIT, sendo por demais evidente que nos encontramos perante dívidas de IRC, cujo atraso na efetivação da liquidação desse imposto é imputado a uma atuação culposa por parte da Requerente, estando em causa atos da Requerente (incorreto reconhecimento fiscal de gastos não dedutíveis e da dotação e dedução à coleta do benefício fiscal RFAI ao arrepio da lei), que se traduziu no atraso da liquidação do imposto devido ou de parte dele, em que o comportamento culposo do contribuinte se encontra descrito no próprio RIT.

91. Temos que, sendo manifesto o atraso na liquidação por facto imputável à Requerente, e independentemente do que vier a ser aqui decidido quanto às correções em causa, sempre a AT teria legitimidade para proceder à liquidação dos juros compensatórios, como o fez.

g) Do direito a juros indemnizatórios

92. De acordo com o n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

93. Considerando a declaração de ilegalidade e anulação parcial das liquidações impugnadas, nos termos *supra* descritos, e não havendo dúvida de que, *in casu*, ocorreu um erro num ato de liquidação de um tributo, que o erro é imputável aos serviços, e que desse erro resultou o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, cumpre reconhecer à Requerente o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sobre o montante a restituir à Requerente em virtude da referida anulação parcial das liquidações impugnadas.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

1) Relativamente às correções referentes ao exercício de 2019:

- a) **Manter a correção efetuada pela AT quanto aos gastos não aceites fiscalmente referentes a prestações de serviços de serviços efetuadas pela Sociedade B... SA, no montante de € 92.000,00;**
- b) **Anular a correção efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 116.091,65, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril;**
- c) **Manter a correção referente à despesa com pagamento de serviços prestados pela autoridade nacional de emergência e proteção civil, no montante de € 839,52;**

d) **Manter a correção efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 25.234,97, referente ao investimento efetuado na área social da nova unidade fabril.**

2) Relativamente às correções referentes ao exercício de 2020:

a) **Anular a correção efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 258.310,90, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril;**

b) **Manter a correção efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 53.306,80, referente ao investimento efetuado na área social da nova unidade fabril;**

c) **Anular a correção efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 68.562,00, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril (despesas exteriores e pavimentação);**

d) **Anular a correção efetuada pela AT ao lucro tributável, com perdas por imparidades em dívidas de clientes, no montante de € 31.149,36;**

e) **Anular a correção efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 23.210,97, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril (posto de transformação);**

f) **Anular a correção efetuada pela AT à dotação de RFAI, no montante de € 62.783,26, referente ao investimento efetuado na nova unidade fabril (Aquisição ISEE – renováveis - fotovoltaico).**

3) Anular parcialmente a liquidação de IRC 2023 ..., referente ao exercício de 2019 e, na mesma proporção, os respetivos juros compensatórios;

4) Anular parcialmente a liquidação de IRC número 2023..., referente ao exercício de 2020 e, na mesma proporção, os respetivos juros compensatórios;

5) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, sobre o montante a restituir à Requerente em virtude da anulação parcial das liquidações impugnadas.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **37.063,40**, nos termos do artigo 306.º, n.º 1, do CPC e do 97.º-A, n.º 1, alínea 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.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **6.000.00**, já paga pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela II anexa ao mesmo.

Notifique-se.

CAAD, 11 de fevereiro de 2025

O Tribunal Arbitral,

Rita Correia da Cunha

Jorge Carita

Jónatas E. M. Machado

