

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1255/2024-T

Tema: IRC – Ajudas de custo; imparidades; donativos; RFAI; CFEI.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dra. Sofia Quental e Dr. Armindo Fernandes Costa (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

1. **A..., LDA.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ... (“**a Requerente**”), veio, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 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**”), 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 da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 20-06-2024, da qual resulta um valor a pagar de € 340.815,58. Mais peticiona a Requerente o reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 02-12-2024, e automaticamente notificado à Requerida.

3. Não tendo a Requerente designado árbitro nos termos do RJAT, foram as partes devidamente notificadas da nomeação dos árbitros, não tendo manifestado vontade de a recusar.

4. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 10-02-2025.

1.

5. A AT apresentou a sua resposta em 19-03-2025, defendendo-se por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”) em 29-04-2025.
6. Em 29-04-2025, realizou-se a reunião do artigo 18.º do RJAT, tendo sido ouvidas, como testemunhas arroladas pela Requerente, o Sr. B... (engenheiro mecânico), C... (ROC), D... (técnico administrativo), e E... (administrativo).
7. Em 13-05-2025, a Requerente juntou aos autos a documentação solicitada na reunião.
8. Em 19-05-2025, teve lugar a nova reunião para efeitos do depoimento de parte, prestado por F... (administrador da Requerente).
9. As partes apresentaram alegações finais em 12-06-2025 (Requerente) e 16-06-2025 (Requerida).
10. Um dos árbitros vogais inicialmente designados foi substituído, pela primeira vez, em 27-08-2025, e uma segunda vez, pelo Dr. Armindo Fernandes Costa, em 30-12-2025.

SANEAMENTO

11. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).
12. O PPA é tempestivo porquanto foi apresentado no prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
13. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.
14. Não foram identificadas nulidades. As partes não invocaram exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.
15. Não é admitida a prova junta pela Requerente nos dias 29-09-2025 e 30-12-2025,

porque extemporânea, não tendo sido apresentada até ao encerramento da discussão (cf. artigo 425.º do CPC).

QUESTÕES DECIDENDAS

16. Em sede arbitral, a Requerente impugna o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), Exercício de 2020, Nota de cobrança 2024 5450330, no valor total de € 340.815,58, resultante de Documento de Correção Único emitido pela Inspeção Tributária, no montante de € 340.815,58 - associada à declaração modelo 22 n.º ...2024-..., de 2024-04-04.

17. Esta liquidação foi emitida na sequência de procedimento inspetivo no âmbito do qual a AT procedeu a correções diversas, tendo a Requerente impugnado em sede arbitral:

1) Correção ao lucro tributável no montante de € 173.133,72 correspondente a:

€ 48.408,10 relativo a ajudas de custos consideradas como fiscalmente não dedutíveis, nos termos do disposto no artigo 23.º-A do CIRC;

€ 61.402,19 relativo a ajudas de custos consideradas como fiscalmente não dedutíveis, nos termos do disposto no artigo 23.º do CIRC;

€ 58.849,43 relativo a imparidades em Dividas a Receber não aceites fiscalmente; e

€ 6.474,00 relativo a donativos e majorações não aceites fiscalmente.

2) Correção aos benefícios fiscais no montante de € 257.659,97, correspondentes a:

€ 143.619,97 relativo ao RFAI;

€ 114.040, relativo ao CFEI II.

MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

13. Com base nos documentos trazidos aos autos pelas partes e nos depoimentos produzidos nas reuniões do artigo 18.º do RJAT, são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

- A.** A Requerente recolhe subprodutos animais (ou seja, animais cadáveres das respetivas explorações, cadáveres de animais domésticos e de companhia) para proceder à sua eliminação, no âmbito de contratos celebrados com o Estado, através da DGAV (Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária), e das Câmaras Municipais, bem como resíduos/restos das unidades que laboram no setor pecuário (bovinos, suínos, ovinos, caprinos, equídeos); estas entidades pagam o serviço de recolha e transformação de subprodutos, face à necessidade que têm de se desfazer dessas substâncias, que satisfazem a definição de resíduo constante do Decreto-Lei n.º 178/2006, de 5 de setembro, que aprova o Regime Geral da Gestão de Resíduos (“**RGGR**”), na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2011, de 17 de junho (cf. RIT junto ao PA).
- B.** A Requerente foi constituída em 28-05-1992; segundo consta na certidão permanente da mesma, tem como objeto social “*o aproveitamento de sub-produtos de origem animal, produção de gorduras alimentares e industriais, de farinhas proteicas, de margarinas industriais, de sabões e sabonetes, extração e produção de glicerina*”, encontrando-se registada com os seguintes CAEs de atividade:

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	10130	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS À BASE DE CARNE	2020-01-15
CAE Secundário 1	010411	PRODUÇÃO DE ÓLEOS E GORDURAS ANIMAIS BRUTOS	2013-11-12
CAE Secundário 2	046240	COMÉRCIO POR GROSSO DE PELES E COURO	2013-11-12
CAE Secundário 3	052240	MANUSEAMENTO DE CARGA	2013-11-12

(cf. RIT junto ao PA).

- C. Para desenvolver a sua atividade, a Requerente possui uma Licença Ambiental emitida nos termos da legislação relativa à Prevenção e Controlo Integrados da Poluição (PCIP), que foi concedida para o exercício da atividade de “Transformação de subprodutos de origem animal”, incluída na categoria 6.5 do Anexo I do Decreto-Lei n.º 73/2008, de 26 de agosto (cf. RIT junto ao PA).
- D. A Requerente tem instalações na ..., onde se encontra localizada a unidade fabril, e instalações em ... que, para além de ser a sede da Requerente, funciona como armazém (cf. alegado no artigo 12.º do PPA, e não contestado pela Requerida).
- E. No período de tributação de 2020, a Requerente reconheceu perdas por imparidade em dividas a receber, no extrato de conta corrente #6511 – “Perdas p/Imparidade em dividas a receber Clientes”, no valor total de € 226.064,96, respeitando aos seguintes clientes:

Cliente	Valor da perda por imparidade constituída em 2020 e registada no extrato conta #6511				TOTAL
	Mora			Reclamado Judicialmente	
	6 a 12 meses (25%)	12 a 18 meses (50%)	18 a 24 meses (75%)	+24 meses (100%)	
L...				162 168,18	162 168,18
G...				36 801,60	36 801,60
J...				9 811,13	9 811,13
L... SA				5 867,10	5 867,10
H...				1 221,12	1 221,12
K... LDA		3 898,88	6 296,95		10 195,83
TOTAL		0,00	3 898,88	59 997,90	226 064,96

- (cf. RIT junto ao PA).
- F. Em 2020, a Requerente efetuou donativos a várias entidades, procedendo à respetiva dedução fiscal e majoração (cf. RIT junto ao PA).
- G. Em 2020, a Requerente adquiriu um triturador PB60-30 Modeki Elisteel pelo valor de € 55. 000,00 (cf. Documento 17 junto ao PPA e RIT junto ao PA).
- H. A Requerente alvo de uma fiscalização promovida pela Direção de Finanças de Santarém, consubstanciada na Ordem de Serviço OI2023..., que incidiu sobre o exercício de 2020 (cf. Relatório de Inspeção, “RIT”, junto ao PA).

- I. Na sequência deste procedimento inspetivo, foi emitido o RIT que fundamenta correções ao lucro tributável no montante de € 173.133,72, e aos benefícios fiscais no montante de € 257.659,97, cujo teor se dá por integralmente reproduzido (cf. RIT junto ao PA).
- J. Na sequência das referidas correções, a AT emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2024..., de 2024-06-20, da qual resulta um valor a pagar de € 340.815,58 (cf. Documento 2 junto ao PPA).
- K. Em 28-11-2024, 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, bem 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. 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) Ajudas de Custo não dedutíveis (art. 23º-A do IRC)

Posição das partes

17. No RIT, para o qual a resposta ao PPA remete integralmente, a AT alega que as ajudas de custo pagas aos motoristas da Requerente não são dedutíveis porquanto:

- *“verifica-se que se tratam de mapas em que os locais onde foram prestados os serviços, apenas consta a designação “Portugal Continental” não se especificando os locais onde os funcionários prestam os serviços”;*
- *“... pelos mapas mensais e que se encontram no Anexo I deste relatório, não se consegue efetuar um controlo das deslocações a que se referem essas despesas, conforme prevê a alínea h) do nº 1 do artigo 23º-A do Código do IRC, porque não se sabe o local da deslocação, uma vez que esses documentos não mencionam o local da deslocação, referindo apenas “Portugal Continental”*

18. Já quanto às ajudas de custo pagas aos administradores (e outros trabalhadores), a AT defende que se tratam de ajudas de custo pagas desde o local de trabalho desses trabalhadores (ou seja, da fábrica da empresa) até ao local da sede da empresa, não tendo ficado demonstrado que os mesmos concorrem para obter ou garantir os rendimentos ou ganhos do sujeito passivo sujeitos a IRC.

19. No PPA, a Requerente argumenta que as ajudas de custo em causa não foram faturadas a clientes porquanto as mesmas são relativas a deslocações efetuadas pelos colaboradores no âmbito da atividade da Requerente, não havendo um cliente que seja especificamente beneficiado, ou que possa ser entendido como destinatário de tais serviços. Na verdade, estão incluídos motoristas que, no decurso das suas funções, são obrigados a fazer deslocações, designadamente, para recolher os subprodutos animais e transportá-los para os

armazéns da Requerente que se encontram localizados em ... e na Também as despesas pagas aos restantes trabalhadores cumprem os requisitos do artigo 23.º do CIRC.

Apreciação do Tribunal Arbitral

20. O artigo 23º-A), alínea h), do CIRC estabelece que *“não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável (...) as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário”*.

21. *In casu*, sendo certo que os motoristas da Requerente têm direito ao pagamento de ajudas de custo relativamente às deslocações que realizem no âmbito da atividade da Requerente, também é certo que, para que tal custo constitua um custo fiscalmente dedutível nos termos do artigo 23º-A), alínea h), do CIRC, é necessário que a Requerente (entidade patronal) possua um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem os encargos, designadamente: os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo, identificação da viatura e do respetivo proprietário, e o número de quilómetros percorridos. O mesmo se diga para os administradores da Requerente e outros funcionários.

22. Não tendo a Requerente produzido a documentação exigida pelo artigo 23º-A), alínea h), do CIRC, como lhe competia (nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT), e não sendo a prova testemunhal produzida nos autos idónea para substituir a referida documentação, o Tribunal Arbitral indefere o pedido de anulação referente às ajudas de custo pagas pela Requerente, correspondente a correções ao lucro tributável nos montantes de € 48.408,10 e € 61.402,19.

b) Perdas por imparidade em dívidas a receber

Posição das partes

23. No RIT, a AT sublinha que a Requerente, no período de tributação de 2020, reconheceu perdas por imparidade em dívidas a receber, no extrato de conta corrente #6511 – “Perdas p/Imparidade em dívidas a receber Clientes”, no valor total de € 226.064,96.

24. Segundo a AT, a Requerente verificou o risco de incobrabilidade de créditos referentes aos clientes G..., H..., I..., SA, J..., K..., Lda, em períodos anteriores a 2020, pelo que, no período de tributação de 2020, já não podia constituir as respetivas perdas por imparidade, no montante de € 56.849,43, conforme resulta do quadro infra:

Cliente	Perdas por imparidade em dívidas a receber aceites fiscalmente em 2020 (€)	Valor Perda por Imparidade Registada no extrato conta #6511	Correção ao Valor da Perda por Imparidade em dívidas a receber
G...	0,00	36 801,60	36 801,60
J...	0,00	9 811,13	9 811,13
I..., SA	0,00	5 867,10	5 867,10
H...	0,00	1 221,12	1 221,12
K... LDA	7 047,36	10 195,83	3 148,48
TOTAL	7 047,36	63 896,78	56 849,43

25. No PPA, a Requerente argumenta que o facto de haver diligências para o recebimento das dívidas (e.g. cartas de cobrança) não permite concluir por si só que existe risco de incobrabilidade, tal como pretende fazer a AT. O facto de um crédito entrar em mora, ainda que por mais de 6 meses, também não significa *per se* que haja um sinalagmático risco de incobrabilidade. Este risco ocorre quando se verifique cumulativamente três requisitos: (i) mora mais de 6 meses, (ii) provas objetivas de imparidade e (iii) prova das diligências para o seu recebimento. No caso em apreço, o risco de incobrabilidade foi de facto verificado nos anos em que a Requerente procedeu ao reconhecimento fiscal da imparidade, isto é, em 2020.

Apreciação do Tribunal Arbitral

26. De acordo com o preceituado na alínea a) do número 1 do artigo 28.º-A do CIRC podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores quando respeitem a: *“Créditos resultantes da atividade normal, incluindo juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim de período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade”*.

27. O n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC densifica o conceito de créditos de cobrança duvidosa, esclarecendo, para o efeito, que a “cobrança duvidosa” está inevitavelmente associada à justificação cabal do risco de incobrabilidade de tais créditos, o que se verifica nos casos elencados infra:

“a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto;

b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.” (sublinhado nosso)

28. No caso *sub judice*, temos que assinte razão à Requerente. As perdas por imparidade só podem ser reconhecidas como gasto fiscal no período em que o risco de incobrabilidade é verificado, independentemente da mora e independentemente das diligências de cobrança. Neste sentido, se expressa o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de abril de 2003, proferido no processo n.º 0101/03:

“Não se retira, nem do princípio da especialização dos exercícios, nem das disposições legais em apreço, que a simples mora do devedor de seis meses e um dia implique, só por si, o risco de incobrabilidade, e torne exigível ao credor a constituição da provisão logo no exercício seguinte, sob pena de não mais poder constitui-la.

[...] no regime do CIRC, a constituição de provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa é imputável, não ao exercício da constituição dos créditos, mas sim ao exercício em que se verifica o risco de incobrabilidade. Ou seja, não é a data da constituição dos créditos ou a verificação de certo prazo de mora que releva para o efeito, mas sim a data da verificação do risco de incobrabilidade.

[...] tudo está em saber em que exercício a incobrabilidade foi constatada e isso reflectido na contabilidade da recorrida. Sendo que tal exercício não tem, necessariamente, que coincidir com aquele em que os créditos entraram em mora, ou em que tal mora ultrapassou a duração de seis meses, pois a simples mora do devedor não é indício bastante de que o crédito não virá a obter cobrança”.

29. Veja-se ainda as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 666/2018-T, em 14-05-2019 (na qual se pode ler: *“a possibilidade de relevância fiscal de perdas por imparidade aí prevista depende não só de os créditos estarem em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento, mas também de existirem “provas objetivas de imparidade”*”) e 369/2023-T, em 22-03-2024 (na qual se pode ler: *“O risco de incobrabilidade não se deve retirar, sem mais, da mora (...)”*).

30. À face do exposto, conclui-se que assiste razão à Requerente, e que a AT não deveria ter assumido que os créditos em apreço se encontravam em risco de incobrabilidade em períodos anteriores a 2020.

31. Nestes termos, o Tribunal Arbitral declara ilegal e anula a correção dos gastos fiscalmente deduzidos relativos a perdas por imparidade em créditos, no valor de € 56.849,43.

c) Donativos

Posição das partes

32. No RIT, a AT defende que os donativos efetuados pela Requerente não são aceites fiscalmente na totalidade, contestando os donativos efetuados a duas entidades religiosas e a majoração aplicada pela Requerente ao valor doado a várias entidades.

33. A Requerente contesta a correção do donativo ao “Centro Social ...”, por se tratar de uma pessoa jurídica canónica reconhecida como Instituição particular de solidariedade social (IPSS) e registada sob o n.º 14/89, e a correção da majoração no montante de € 1.494,00

Apreciação do Tribunal

34. Dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 62.º do EBF, na sua redação em vigor à data dos factos, que *“são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades: a) Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas colectivas legalmente equiparadas”*.

35. Sendo o “Centro Social Paroquial...” uma Instituição particular de solidariedade social (IPSS), temos que o donativo à mesma, no valor de € 30,00, é dedutível fiscalmente nos termos do referido preceito, aceitando-se ainda a respetiva majoração ($€ 12 = € 30,00 \times 40\%$), no total de € 42,00

36. Já quanto à “Fábrica da Igreja Paroquial”, não resulta dos autos que a mesma seja uma entidade beneficiária do mecenato cultural, pelo que o respetivo donativo (no valor de € 4.950,00) não beneficia do disposto no artigo 62.º-B, n.º 1, alínea c), do EBF.

37. Assim sendo, o Tribunal Arbitral declara ilegal e anula a correção ao lucro tributável relativa ao donativo efetuado ao “Centro Social Paroquial ...”, no montante de € 42,00.

d) RFAI 2019 e 2020

Posição das partes

38. Nos termos do RIT (referente ao exercício de 2020), a AT fez uma correção no montante total de € 143.616,97, com referência ao RFAI de 2019 (€ 27.168,69) e ao RFAI de 2020 (€ 116.461,28), por entender que não estão verificados os pressupostos para aplicação do referido incentivo.

39. No RIT (2020), a AT defende que a atividade da Requerente nunca se poderia enquadrar no CAE 10130 – “fabricação de produtos à base de carne”, uma vez que nada tem a ver com a indústria transformadora no setor da indústria alimentar. O código CAE-Ver.3 10130 (incluído nas indústrias alimentares) compreende a preparação, a fabricação e acondicionamento de produtos à base de carne, obtidos pelos processos de aquecimento, fumagem, secagem, salga ou outros processos físico-químicos, assim como preparados de carne refrigerados ou congelados (salsichas frescas, hambúrgueres, almôndegas, croquetes, empadas de galinha, etc.), compreendendo, também, a preparação de pastas de carne ou fígado.

40. Para a AT, a Requerente não desenvolve qualquer atividade que se enquadre neste sector. Na verdade, a Requerente dedica-se à recolha, transporte e transformação dos subprodutos derivados do abate de animais, como rações para animais, sabões, e biodiesel. Assim, a Requerente deveria estar enquadrada no código 38212 – “tratamento e eliminação de outros resíduos não perigosos”, descrito pelo INE como compreendendo as “*actividades de recolha, transporte, triagem, armazenagem e tratamento de resíduos e desperdícios destinados a valorização ou eliminação*”. Por outro lado, a Requerente constitui uma empresa prestadora de serviços (57% do respetivo volume de negócios).

41. Acresce que, segundo a Requerida, mesmo que à atividade da Requerente correspondesse o CAE 10130, aquela não poderia beneficiar do RFAI, já que também este CAE está excluído da sua aplicação. Finalmente, a Requerente não cumpriu com o requisito da criação de postos de trabalho.

42. No que concerne à dedução de 2019, a AT alega no RIT que:

“Relativamente à dedução de € 27.158,69, referente ao saldo do RFAI de 2019 deduzido em 2020, uma vez que em 2019 por insuficiência da coleta não tinha sido deduzido, também vai ser corrigido em 2020, pelos mesmos motivos que se vai corrigir o saldo do RFAI de 2020, ou seja, a atividade exercida pelo SP encontrava-se excluída do âmbito de aplicação deste benefício fiscais pela legislação já mencionada neste relatório”.

43. Relativamente ao exercício de 2019, a Requerente defende que a correção à dedução do RFAI de 2019, no exercício de 2020, sem que tenha a AT tenha efetuado qualquer correção ao IRC de 2019 é manifestamente ilegal.

44. Relativamente ao exercício de 2020, mais especificamente quanto ao seu CAE, a Requerente argumenta, em suma, que todos os subprodutos animais recolhidos são sujeitos a um processo de transformação (processamento); nenhum dos subprodutos animais recolhidos pela Requerente têm como destino a sua eliminação; os subprodutos animais constituem a matéria-prima da atividade transformadora da Requerente; todos os produtos resultantes do processo de transformação destinam-se a ser vendidos aos clientes da Requerente e/ou a serem utilizados na produção de energia. Correspondendo a atividade da Requerente ao CAE 10130, esta pode beneficiar do RFAI, tendo cumprido também o requisito da criação de postos de trabalho.

Apreciação do Tribunal

45. Com referência ao exercício de 2019, a que corresponde uma correção de € 27.168,69, temos que assiste razão à Requerente porquanto não pode a AT proceder a uma

correção à dedução do RFAI de 2019, no exercício de 2020, sem que tenha efetuado qualquer correção ao IRC de 2019.

46. Já relativamente ao exercício de 2020, com base no RIT e na prova testemunhal produzida, temos que assiste razão à Requerida.

47. De facto, temos que a atividade principal da Requerente não se enquadra no CAE 10130 – “fabricação de produtos à base de carne”, dado que nada tem a ver com a indústria transformadora no setor da indústria alimentar, mas com a atividade de recolha, transporte, e tratamento de resíduos, designadamente subprodutos animais (animais cadáveres) – não obstante do tratamento desses resíduos resultar o aproveitamento de alguns materiais com valor comercial (como é o caso de alguma farinha e gorduras).

48. Acresce que a maior parte do volume de negócios (57%) da Requerente é constituído efetivamente por prestações de serviços, sendo a Requerente uma instalação ou destino autorizado para tratamento de subprodutos de origem animal e materiais de risco específico (UTS), onde estes deixam de constituir um risco para a saúde pública, porque são ali devidamente tratados e eliminados ou valorizados.

49. Considerando o teor e análise constante do RIT, não se vislumbra em que medida se pode considerar a fundamentação do mesmo insuficiente para efeitos dos artigos 268.º, n.º 3, da CRP, e 77.º da LGT, sendo inteiramente possível reconstituir do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela AT para concluir que a atividade da Requerente não se enquadra efetivamente no código CAE 10130 – “fabricação de produtos à base de carne”.

50. Relativamente à correção RFAI ao exercício de 2020, fica prejudicada a apreciação da questão de saber se a atividade correspondente ao CAE 10130 é elegível para efeitos do RFAI, e a questão de saber se a Requerente cumpriu o requisito da criação de postos de trabalho em 2020.

51. Pelo exposto, este Tribunal Arbitral julga ilegal e anula a correção relativa ao RFAI de 2019 (€ 27.168,69), mantendo, no entanto, a correção relativa ao RFAI de 2020 (€ 116.461,28).

e) CFEI II

Posição das partes

52. No PPA, a Requerente contesta uma correção efetuada pela AT com referência a um investimento que a AT entendeu não ser elegível para efeitos do CFEI por se tratar de um adiantamento. Está em causa a aquisição de um triturador PB60-30 Modeki Elisteel, adquirido em 2020, que deu origem a uma dedução CFEI de € 11.000,00.

53. Defende a Requerente que o valor de 50% do referido equipamento é elegível para efeitos do CFEI (€ 55. 000,00), porquanto a aquisição deste equipamento deu origem a duas faturas: a fatura n.º 6/133, de 19-05-2020 (50% do valor), e 6/288, de 20/11/2020 (50% do valor). Conclui a Requerente que a fatura n.º 6/288 não é relativa a um adiantamento (como erradamente afirma a AT), mas sim a fatura final relativa à aquisição do equipamento em apreço, pelo que carece de qualquer fundamento legal a sua desconsideração para efeitos do CFEI.

Apreciação do Tribunal

54. O artigo 3.º, n.º 1, do CFEI estabelece que: *“O benefício fiscal a conceder aos sujeitos passivos referidos no artigo anterior corresponde a uma dedução à coleta de IRC no montante de 20 /prct. das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021”*.

55. Correspondendo a fatura n.º 6/288 a um pagamento final, e não a um adiantamento, temos que o respetivo valor é relevante para efeitos do CFEI. Assim sendo, o Tribunal Arbitral declara ilegal e anula a correspondente correção ao lucro tributável, no montante de € 11.000,00.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar o pedido de pronúncia arbitral parcialmente procedente, e consequentemente:

1) Anular a liquidação de IRC (2020) impugnada, na parte relativa às seguintes correções:

- Imparidades em dividas a receber não aceites fiscalmente, no montante de € 58.849,43;
- Donativos e majorações não aceites fiscalmente, no montante de € 42,00;
- Dedução RFAI de 2019, no montante de € 27.168,69;
- Dedução CFEI II, no montante de € 11.000,00;

2) Condenar a AT no reembolso do imposto e juros compensatórios indevidamente pagos pela Requerente (a calcular), bem como no pagamento de juros indemnizatórios (a calcular), nos termos do artigo 43.º da LGT.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **174.980,82**, nos termos do artigo 306.º, n.º 1, do CPC e do 97.º-A, n.º 1, 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.

CUSTAS

Para efeitos de repartição das custas, considerando que a Requerente indicou o valor total de € 174.980,82, e que o Tribunal Arbitral declarou ilegais e anulou correções no valor de € 97.060,12, interessa notar que o PPA é procedente em 56% e improcedente em 44%.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **3.672,00**, ficando € 1.615,68 (€ 3.672,00 x 44%) a cargo da Requerente, e € 2.056,32 (€ 3.672,00 x 56%) a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 5 de fevereiro de 2026

O Tribunal Arbitral,

Rita Correia da Cunha

Sofia Quental

Armando Fernandes Costa

