

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 82/2020-T

Tema: Benefícios Fiscais - RFAI e DLRR – Cumprimento dos Requisitos

SUMÁRIO:

- I. Os Benefícios Fiscais previstos no CFI, em concreto, RFAI e DLRR, visam a prossecução de objetivos económicos e políticos a nível Nacional e Comunitário, recaindo sobre o sujeito passivo efetuar investimentos para a prossecução desses objetivos, de acordo com as respetivas regras;
- II. Em sede do RFAI, previsto no artigo 22.º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover e desenvolver uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem e criem postos de trabalhos (alínea f) n.4 do artigo 22.º), e aumentem a capacidade produtiva;
- III. Em sede do DLRR, previsto no nos artigo 27.º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover e 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;
- IV. O incumprimento ou não preenchimento das regras de atribuição destes Benefícios, resulta na sua não atribuição. Cabe ao sujeito passivo nos termos do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal.

Decisão Arbitral

Os árbitros Fernanda Maçãs (árbitro-presidente), Dr. João Pedro Dâmaso e o Dr. Paulo Ferreira Alves (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 05-08-2020, acordam no seguinte:

I. Relatório

A..., LDA., NIPC..., com sede na Rua..., Lote ...- ... -..., vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes atos de liquidação de IRC e juros compensatórios relativos aos períodos de 2015, 2016 e 2017:

Liquidação n.º 2019... de 2019, no valor de € 48.704,18;

Liquidação n.º 2019... de 2019, no valor de € 122.989,57;

Liquidação n.º 2019... de 2019, no valor de € 142.509,31.

Em suma, a Requerente para sustentar a seu pedido, defende que o mandato de que AT era portadora destinava-se a controlar os benefícios fiscais (relativos ao RFAI e à DLRR) não se vislumbrando que tal tarefa possa incluir a análise de outras matérias, quais sejam as de verificação da alegada desnecessidade de alguns dos custos imputados pela requerente e por si considerados na determinação da matéria tributável em IRC e bem assim a análise de gastos sujeitos a tributação autónoma, mesmo quando tais correções atuem em favor do sujeito passivo.

Mais alega, que as correções em sede de RFAI e DLRR, são ilegais, que o mesmo cumpria com os requisitos legais para o benefício dos mesmos.

A Requerente peticiona ainda devolução do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou que a Requerente, não cumpriu com os requisitos legais impostos no CIF para beneficiar dos benefícios fiscais em sede de RFAI e DLRR, em concreto, não desenvolvia uma sua atividade abrangida tal como definida na legislação, não preenchia os requisitos legais do conceito de «investimento inicial», e os seus investimentos não foram realizados para uma atividade abrangida e bem como não resultou ou procedeu a criação empregos.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-02-2020

Em 06-07-2020, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Nessa mesma data, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 05-08-2020.

Por despacho de 06-11-2020 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas sucessivas no prazo 15 dias, iniciando-se com a notificação do despacho o prazo para alegações da Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente o prazo para alegações da AT.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

II - Matéria de facto

II.1 Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A Requerida, elaborou procedimento inspetivo realizado a coberto das Ordens de Serviço n.º OI2019..., OI2019..., OI2019... e OI2019..., com o seguinte motivo, âmbito e incidência temporal:

II.2. MOTIVO, ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL

Âmbito do procedimento de inspeção <small>[n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA]</small>	Parcial	Parcial	Parcial
Extensão do procedimento de inspeção <small>[n.º 3 do artigo 14.º do RCPITA]</small>	2014	2015 e 2016	2017
Fins do procedimento de inspeção <small>[alínea a) ou b) do n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA]</small>	Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários		
Código PNAITA <small>[artigo 23.º do RCPITA]</small>	119-12 - Controlo de Benefícios Fiscais (2014, 2015 e 2016) 102-13 - Controlo de Benefícios Fiscais (2017)		

A Requerente optou pelo não exercício do direito de audição em sede de RIT.

A Requerente não apresentou reclamação graciosa, recurso hierárquico ou revisão oficiosa.

A Requerente possui desde 2012 o CAE 28250 - Fabricação de equipamento não doméstico para refrigeração e ventilação.

A Requerente, adquiriu em 2015 um imóvel, respetivamente um pavilhão usado, o qual pagou 418.470,00€.

O imóvel, possui um alvará de utilização n.º .../2018, para atividade industrial, armazém, comércio e serviço pela Câmara Municipal de

Este imóvel foi alvo de obras de edificação, nos anos de 2015, 2016 e 2017, no valor respetivamente de 47.395,31€, 485.045,41€ e 129.428,93€.

O imóvel estava assim afeto primariamente para fins comerciais, e tinha uma área de apoio administrativa.

A Requerente, em 2015 não exercia uma atividade industrial, e só em janeiro de 2016, e de forma indireta, com a celebração do contrato de cessão de exploração, a B... (empresa industrial com sede e instalações em ...) cedeu a exploração do seu estabelecimento à A... .

Conforme página web, e ofícios pré-impressos, da A..., e permite constatar que a própria empresa se divulga com uma vertente meramente comercial no edifício da Zona Industrial ... (aceder a <http://www...>) e numa componente industrial na Zona Industrial ... em ... (aceder a <http://www...>).

O atual catálogo da Requerente, encontra-se separado entre “A... COMERCIAL”, exibindo a maquete do edifício correspondente às novas instalações na Zona Industrial ..., e “A... FÁBRICA”, com imagem do projeto do edifício correspondente à requalificação prevista para as instalações da B... na Zona Industrial ... em

A Requerente, possui inventários de natureza industrial, como matérias-primas, subsidiárias e produtos acabados, os quais se encontravam nas instalações da empresa B... , na ilha de

Resultou da inspeção do SIT ao local, que a inspeção ao imóvel, da visualização do interior das instalações durante o procedimento inspetivo, a ausência de quaisquer máquinas ou equipamentos fabris.

Conclui-se que a Requerente não exercia como atividade principal no imóvel adquirido, uma atividade industrial, mas exercia uma atividade de natureza comercial no imóvel em questão.

A Requerente apresentou, para os períodos em questão, os seguintes gastos:

Código	Descrição	Beneficiário	Fornecedor	NIF	Factura/NC	Data Fact	Valor a con.
1	Computador	I/HD RFAI 2015	G... Lda	...	1349	17-04-2015	1.000,00 €
1	VIAT.	RFAI 2015	H... SA		CT 74703	31-07-2015	11.300,81 €
1	Mortajadora	RFAI 2015	I... SL		080/15	14-09-2015	5.000,00 €
15	Colchester	RFAI 2015	J... Lda		150840	31-12-2015	5.000,00 €
15	Fresadira	RFAI 2015	J... Lda		150840	31-12-2015	3.250,00 €
16	VIAT.	RFAI 2016	K... SA		Cont.	31-03-2016	30.487,81 €
17	EMPILHADOR	RFAI 2017	L... LDA		170049	22-03-2017	8.000,00 €
17	SUPRAREX	RFAI 2017	M... Lda		101720	31-05-2017	16.300,00 €
17	EMPILHADOR	RFAI 2017	B...		17016	03-12-2017	1.000,00 €

II.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Atenta as posições assumidas pelas partes nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

A alegada pela Requerente:

(i) Declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) declaração de ilegalidade e anulação dos seguintes atos de liquidação de IRC e juros compensatórios relativos aos períodos de 2015, 2016 e 2017: Liquidação nº 2019... de 2019, no valor de € 48.704,18; Liquidação nº 2019... de 2019, no valor de € 122.989,57; Liquidação nº 2019... de 2019, no valor de € 142.509,31.

IV. Matéria de direito

A Requerente foi alvo de uma inspeção tributaria, na qual ressaltou correções à matéria coletável nos períodos de 2015, 2016 e 2017, correções essas referentes ao Benefícios Fiscais de RFAI - Regime fiscal de apoio ao investimento - e DLRR - Dedução por lucros retidos e reinvestidos – ambos previstos no CFI – Código Fiscal do Investimento - os quais iremos analisar em maior detalhe.

a) Legalidade da inspeção tributaria

É colocada em questão a legalidade da inspeção tributaria realizada, com as ordens de serviço n.º OI2019..., OI2019..., OI2019... e OI2019....

A Requerente alega que as referidas ordens apenas se destinavam a controlar os Benefícios Fiscais, e que as inspeções não poderiam incluir a análise de outras matérias.

Sobre a legalidade da inspeção tributaria, a mesma tinha conforme ponto II. 2 do RIT, o seguinte:

II.2. MOTIVO, ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL

Âmbito do procedimento de inspeção [n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA]	Parcial	Parcial	Parcial
Extensão do procedimento de inspeção [n.º 3 do artigo 14.º do RCPITA]	2014	2015 e 2016	2017
Fins do procedimento de inspeção [alínea a) ou b) do n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA]	Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários		
Código PNAITA [artigo 23.º do RCPITA]	119-12 - Controlo de Benefícios Fiscais (2014, 2015 e 2016) 102-13 - Controlo de Benefícios Fiscais (2017)		

Conforme resulta deste quadro, a finalidade ou os “fins do procedimento” de inspeção foi realizado nos termos do n.º 1 do art.º 12.º do RCPITA “*a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários*”.

E ainda, sobre o âmbito e extinção, o mesmo pode ser geral ou parcial, conforme estabelece o artigo 14.º do RCPITA.

Sobre o Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), e os códigos previsto neste, o mesmo estabelece os critérios de seleção, se não vejamos “*define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços desconcentrados*” conforme o n.º 4 do artigo 23.º.

A seleção do código do PNAITA, não limita a atuação da AT e do SIT no seu procedimento de inspeção.

Perante o exposto, conclui-se que o processo de inspeção é legal.

a) Dos Benefícios Fiscais

Compete assim analisar em detalhe se a Requerente cumpre os requisitos legalmente previstos para beneficiar dos Benefícios Fiscais aqui em apreço, respetivamente em sede do RFAI e DLRR.

Em primeiro lugar, sobre o tema dos Benefícios Fiscais, é necessário compreender a natureza, objetivo e finalidade política e económica dos mesmos.

A atribuição de um Benefício Fiscal, não se prende só com o cumprimento das normas, mas é necessário igualmente analisar se esse cumprimento, muitas vezes consubstanciado num investimento pelo sujeito passivo, esta a ser feito para a prossecução da finalidade do Benéfico.

Nos presentes autos, os Benefícios aqui em questão, previstos no CFI, (RFAI e DLRR), tem a sua génese, no RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria) (Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014), e na Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, que procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) e

do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), normativos que teremos sempre em consideração.

Em sede do RFAI, previsto no artigo 22.º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover e desenvolver uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem e criem postos de trabalhos (alínea f) n.4 do artigo 22.º), e aumentem a capacidade produtiva.

Necessariamente, um dos objetivos deste Benefício é incentivar o aumento da capacidade de produção e a criação de postos de trabalho.

Em sede do DLRR, previsto no nos artigo 27.º e seguintes do CFI, o mesmo visa promover e 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.

b) Ónus da Prova

Dentro da temática dos Benefícios Fiscais, e antes de entrarmos na análise concreta das correções, compete determinar a quem compete o ónus da prova do cumprimento dos requisitos inerentes aos Benefícios fiscais.

Neste sentido, analisemos numa primeira instância o que a legislação e jurisprudência nos diz sobre esta questão.

Ora, resulta do artigo 74.º n.º 1 da LGT que: *"o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque."*, em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, *"Aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado."* (nosso sublinhado)

Acresce que sobre a questão do ónus da prova, da distribuição do ónus, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à Autoridade Tributaria e Aduaneira, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao Sujeito Passivo provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral nº 236/1014-T de 4 de maio de 2015; Ac. STA 0951/11 de 26 de fevereiro de 2014).

Conclui-se, que impende sobre a Requerida, o ónus da prova sobre a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) legitimadores da sua atuação, e, sobre a Requerente, compete-lhe a prova dos factos por si invocados respeitantes aos Benefícios Fiscais que deseja beneficiar, em concreto as condições de acesso, a natureza e finalidade dos investimentos, projetos e produção realizada e respetiva comprovação dos mesmos.

Entendimento, que está previsto Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, em concreto no artigo 6.º e 7.º, nos quais compete aos sujeitos passivos demonstrar a existência do efeito de incentivo através de informações relativas ao cenário contra factual, designadamente no que se refere ao investimento, financiamento, demonstração de resultados e demais elementos (n.º 4 do artigo 6.º).

c) Das correções: Investimento na aquisição e edificação de imóvel afeto a atividade

Iniciemos a análise sobre o investimento, na aquisição de um pavilhão usado e consequentes obras de edificação, num total de € 1.230.339,65.

A questão que se coloca sobre este investimento, compreende: i) Em primeiro, decidir se a lista das atividades económicas previstas no n.º 2 do art.º 2.º do CFI é taxativa; ii) Em segundo lugar, importa determinar se Requerente exerceu ou não uma das atividades económicas aí previstas; e, iii) Em terceiro, cumpre determinar se estão preenchidos os requisitos acesso ao benefício.

A Requerente, alega que a lista de atividades previstas n.º 2 do art.º 2.º do CFI é meramente exemplificativa, mais alega que possui o CAE 28250, que se enquadra na previsão da al. b) do artº 2º da portaria dos Ministérios das Finanças e da Economia nº 282/2014, de 30 de dezembro, e que desenvolvia uma atividade produtiva.

A Requerida entendeu que a Requerente não exerceria uma atividade especificamente enquadrável no artigo 2º, nº 2 do CFI, em concreto não exercia uma atividade produtiva, mas sim uma atividade comercial.

Sobre este benefício, resulta da aplicação do n.º 2 e 3 do art.º 2.º do CFI, aplicado ao RFAI por remissão do n.º 1 do art.º 22.º do CFI, o qual nos diz:

“2 - Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC:

- a) Indústria extrativa e indústria transformadora;
- b) Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;
- c) Atividades e serviços informáticos e conexos;
- d) Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;
- e) Atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica;
- f) Tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia;
- g) Defesa, ambiente, energia e telecomunicações;
- h) Atividades de centros de serviços partilhados.

3 - Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior.” (nosso negrito e sublinhado)

Surge a questão de saber se a lista de atividade económicas do n.º 2 é ou não taxativa, dúvida motivada, pela expressão utilizada pelo legislador “nomeadamente”.

Contudo, o n.º 3 do artigo 3.º, remete para a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que, no seu art.º 2.º, identifica as atividades específicas a que podem respeitar os projetos de investimento enquadráveis no âmbito do RFAI, respetivamente:

- a) Indústrias extrativas — divisões 05 a 09;
- b) Indústrias transformadoras — divisões 10 a 33;
- c) Alojamento — divisão 55;
- d) Restauração e similares — divisão 56;
- e) Atividades de edição — divisão 58;
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão — grupo 591;
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas — divisão 62;
- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades

relacionadas e portais web — grupo 631;

i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento — divisão 72;

j) Atividades com interesse para o turismo — subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;

k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas — classes 82110 e 82910.

Vejamus o que nos diz a jurisprudência neste assunto. De acordo com a decisão CAAD Processo n.º 545/2018-T: *“elegibilidade fica dependente, em concreto, do respeito pelo âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC, e da aprovação, por Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, dos CAE correspondentes às atividades referidas”*

Mais nos diz: *“Com efeito, para beneficiar dos incentivos estabelecidos no RFAI é necessário que os CAE que venham a ser especificados por Portaria respeitem o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC”.*

Neste sentido, para beneficiar dos incentivos estabelecidos no RFAI, é necessário que a atividade da Requerente se enquadre no âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios do n.º 2 do artigo 2 do CIF e, subsidiariamente, tenha um dos CAE previsto na Portaria.

Embora seja o entendimento da jurisprudência (CAAD Processo n.º 545/2018-T), que a lista do n.º 2 do artigo 2 do CIF, não é exaustiva, a mesma, porém, tem de estar dentro do âmbito sectorial da lista aí prevista.

Entendimento, que é preconizado na Portaria, *“o regime de benefícios fiscais aprovado pelo Código Fiscal do Investimento aplica-se a projetos de investimento produtivo cujo objeto esteja compreendido nas actividades económicas previstas no n.º 2 do art.º 2.º”.*

Para o efeito, é necessário ter em consideração, não só princípio da verdade material, como a obrigação de demonstrar do sujeito passivo, prevista no artigo 6.º da Portaria, que para

o presente caso, devemos aplicar no sentido não só de que o sujeito passivo automaticamente beneficia deste Benefício fiscal, por ter o CAE previsto na Portaria, como tão pouco é excluído por não ter o CAE.

O que realmente releva para efeitos de atribuição é se o sujeito passivo desenvolve uma atividade económica no âmbito sectorial, tal como previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CFI.

Da análise dos fatos, resulta que a Requerente possui o CAE 28250, desde outubro de 2012, contudo não provou que exerceu essa atividade. Competia à Requerente, demonstrar que as instalações (pavilhão usado) e o projeto de investimento era nele produzido e tinha como objeto atividades económicas específicas suprarreferidas do CIF e RAFAI. A Requerente não demonstra que atividade produtiva exerce, nem que o investimento em questão é para essa atividade produtiva. Ficou, ainda, demonstrado que, em 2015, a atividade industrial em questão era exercida através da A..., uma sociedade comercial distinta, e que o interior das instalações, ora imóvel em questão, durante o procedimento inspetivo, se caracterizava pela ausência de quaisquer máquinas ou equipamentos fabris. Ficou igualmente demonstrado, que a Requerente, no imóvel, desenvolvida primariamente uma atividade comercial.

Conclui-se quanto à parte do ato de liquidação, que resultou na correção relativa ao investimento, na aquisição de um pavilhão usado e consequentes obras de edificação, num total de € 1.230.339,65, o mesmo é legal, improcedendo, assim o pedido da Requerente quanto a esta parte.

d) Das correções: investimento em bens móveis afetos a atividade não elegível, duas viaturas de mercadorias e de um empilhador elétrico

Passemos a analisar a correção do investimento em bens móveis afetos a atividade não elegível, em concreto o investimento de duas viaturas de mercadorias e de um empilhador elétrico, totalizando um investimento de 49.788,61 euros, respetivamente:

Código	Descrição	Beneficiário	Fornecedor	NIF	Factura/NC	Data Fact	Valor a con.
15	VIAT. ()	RAFI 2015	Banco B...	5A ...	CT 74703	31-07-2015	11.300,81 €
16	VIAT. (:.)	RAFI 2016	K... ,SA		Cont	31-03-2016	30.487,81 €
17	EMPILHADOR SERIE Nº	RAFI 2017	L... LDA		170049	22-03-2017	8.000,00 €

Sobre estes investimentos, a Requerente alega que, nem a utilização exclusiva nesse setor, se verifica (uma vez que o mesmo é usado em todas as seções que dele necessitam) nem a sua

eventual afetação específica a este setor da empresa excluía o direito à elegibilidade do respetivo investimento.

A Requerida, defende, que se encontra comprovado que uma viatura (...) está afeta ao comercial da zona norte (E...), que a outra (...) corresponde a uma viatura pesada afeta à atividade comercial de distribuição de garrafas de gás e que o empilhador elétrico se encontrava em funcionamento nas instalações comerciais na Zona Industrial ..., concluindo que os três (3) bens não se encontram afectos a uma atividade produtiva, não se enquadrando no âmbito de “projetos de investimento produtivo cujo objeto esteja compreendido nas atividades económicas” aceites pela Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

Atendendo à posição das partes, a factualidade provada e a exposição normativa e jurisprudencial já exposta, resulta que compete ao sujeito passivo, ora Requerente, o ónus da prova de que os veículos e o seu investimento são afetos ao projeto produtivo e a respetiva atividade económica.

Sobre a questão de os investimentos terem de ser utilizados em exclusividade para o projeto produtivo, a legislação nada diz sobre esta exigência. Contudo, dentro de uma lógica empresarial, a partilha de recursos pelos vários sectores da empresa é normal e recomendada, alias, se não o fosse, seria contraproducente aos objetivos do CIF, RFAI e RGIC, que procuram necessariamente um desenvolvimento económico.

Contudo, esses investimentos, terão necessariamente de se enquadrar e ter como finalidade a prossecução de uma atividade produtiva dentro da atividade económica prevista no n.º 2 e 3 do art.º 2.º do CFI, aplicado ao RFAI por remissão do n.º 1 do art.º 22.º do CFI.

Para o efeito, a Requerente, tem de demonstrar, à semelhança de todos os investimentos que fez dentro do Benefício Fiscal, qual o objeto e finalidade dos dois veículos e empilhadora, no projeto produtivo e qual a sua função nele.

O fato de serem de natureza comercial, não os exclui automaticamente, o que releva é a sua utilização para o fim produtivo destinado, que deverá a Requerente demonstrar.

A Requerente não demonstra qual a utilização e não identifica qual função que os três desempenham no projeto produtivo e o benefício que trazem para ele.

Conclui-se que a Requerida, demonstrou e a Requerente, confirmou, que os três veículos, ora investimentos, não são utilizados de forma exclusiva para o projeto de investimento, e

conseguiu ainda demonstrar a AT que finalidade e por quem estavam a ser utilizados. Por sua vez, do lado da Requerente, por força do ónus da prova que lhe compete, não conseguiu demonstrar os pressupostos que habilitariam estes investimentos a serem enquadrados no RFAI.

Perante o exposto, a parte do ato de liquidação se resultou na correção relativa ao investimento, em bens móveis afetos a atividade não elegível, em concreto o investimento de duas viaturas de mercadorias e de um empilhador elétrico, totalizando um investimento de 49.788,61 euros, o mesmo é legal, improcede assim o pedido da Requerente quanto a esta parte.

e) Das Correções: Investimento em bens não elegíveis afetos a atividade industrial, um computador adquirido em 2015;

Sobre este investimento no valor de 1.000,00€, em suma, a Requerente alega que parte da atividade transformadora da A..., era exercida nas instalações da B... onde, para além de stocks a A... possuía também alguns outros bens, entre os quais o computador ora em causa.

A Requerida, contra-alegou, que a aquisição de um computador não induz qualquer aumento da capacidade produtiva da A..., uma vez que esta empresa, em 2015, nem sequer exercia qualquer atividade industrial e a aquisição de computador em 2015, colocado à disposição de uma entidade terceira autónoma, nas instalações da B..., viola, inclusivamente, a alínea c) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

Neste sentido, e atendendo a posição das partes, a factualidade provada e a exposição normativa e jurisprudencial já exposta, resulta que compete ao sujeito passivo, ora Requerente, o ónus da prova que o seu investimento são afeto ao projeto produtivo e a respetiva atividade económica.

Em primeiro lugar, o computador, para ser considerado investimento, e conforme já referido, terão necessariamente de se enquadrar e ter como finalidade a prossecução de uma atividade produtiva dentro da atividade económica prevista no n.º 2 e 3 do art.º 2.º do CFI, aplicado ao RFAI por remissão do n.º 1 do art.º 22.º do CFI.

Ora em 2015, a Requerente, não logrou a demonstrar que nesse ano exercia uma atividade industrial, bem como não demonstrou qual a importância e relevância deste investimento para a atividade produtiva.

Perante o exposto, a parte do ato de liquidação se resultou na correção relativa ao investimento, em bens móveis afetos a atividade não elegível, em concreto o investimento computador adquirido em 2015 no valor de 1.000,00€, o mesmo é legal, improcede assim o pedido da Requerente quanto a esta parte.

f) Das correções: investimento em bens não elegíveis afetos a atividade industrial, uma grande reparação (“retrofit”) de uma máquina em 2017

Passemos a analisar a correção do investimento em bens móveis afetos a atividade não elegível, em concreto o investimento na reparação (“retrofit”) de uma máquina em 2017, no valor de 16.300,00 euros.

Sinteticamente, a Requerente defende que este investimento não se destinou, pura e simplesmente, a substituir componente já existente, mas antes a melhorar o equipamento, através da realização de benfeitorias tendentes a aumentar a sua capacidade produtiva nas áreas da qualidade e capacidade de corte, através da instalação de software avançado.

A Requerida, entendeu, que se tratou de uma modernização de um equipamento antigo (“pantógrafo” – equipamento de corte), que se consubstanciou na substituição de uma parte tecnológica e eletrónica da automatização de tal equipamento.

Sobre este investimento, compete assim, determinar se o mesmo se consubstancia num investimento de substituição ou num investimento inicial.

Sobre a diferença entre estes dois tipos de investimentos, releva para efeitos de aplicação do Benefício Fiscal do RFAI, necessariamente, e de acordo com o RGIC, apenas os investimentos iniciais estão por este abrangidos.

Vejamos o que nos diz o RGIC, sobre esta temática, no ponto 49.º do artigo 2º, consideram-se «Investimento inicial»,

“a) Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou

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;”*

Igual previsão prevê a Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, sobre os investimentos iniciais.

De acordo com os normativos, o investimento inicial, resulta de uma ação substancial da empresa para a implementação de um novo estabelecimento ou aumento da capacidade do estabelecimento existente.

Como tal, é necessário analisar em concreto, a globalidade dos investimentos feitos pela Requerente no ano de 2017, e analisar se esses investimentos resultaram no aumento da capacidade do estabelecimento existente e se o investimento proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção (alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI), critérios que releva para os presentes autos.

Atendendo aos investimentos efetuados pela Requerente, para efeitos do RFAI, para este projeto de produtivo, nos períodos de 2015, 2016 e 2017, foram os seguintes:

Código	Descrição	Beneficiário	Fornecedor	NIF	Factura/NC	Data Fact	Valor a con.
15	Computador	RFAI 2015	G... Lda	...	1349	17-04-2015	1.000,00 €
15	VIAT. ()	RFAI 2015	H... SA		CT 74703	31-07-2015	11.300,81 €
15	Mortajadora URPE	RFAI 2015	I... ,SL		080/15	14-09-2015	5.000,00 €
15	Colchester	RFAI 2015	J... Lda		150840	31-12-2015	5.000,00 €
15	Fresadira	RFAI 2015	J... Lda		150840	31-12-2015	3.250,00 €
16	VIAT. ()	RFAI 2016	K... SA		Cont.	31-03-2016	30.487,81 €
17	EMPILHADOR SERIE Nº	RFAI 2017	L... LDA		170049	22-03-2017	8.000,00 €
17	SUPRAREX	RFAI 2017	M... Lda		101720	31-05-2017	16.300,00 €
17	EMPILHADOR	RFAI 2017	B...		17016	03-12-2017	1.000,00 €

Da análise deste quadro, e conforme o já decidido supra, os veículos, empilhadora e computador, não foram considerados investimentos elegíveis para feitos do RFAI, restando apenas os restantes.

Concretamente o investimento mais elevado, com exceção dos veículos, foi a reparação ou modernização do equipamento pantógrafo.

Neste sentido, sendo o investimento monetariamente mais elevado, a reparação de um equipamento que a requerente já possuía, não se pode considerar que a Requerente, no seu todo efetuou um investimento inicial que se enquadre âmbito de um projeto de investimento

potenciador do aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, conforme exige o n.º 49 do art.º 2.º do RGIC.

Em especial, se considerarmos, como já ficou provado, que a Requerente em 2015 não exercia uma atividade produtiva, e que o imóvel em questão tinha natureza comercial e não industrial, como lhe era exigido.

Contudo, e sendo o objetivo do ponto 49.º do artigo do RGIC, o aumento da capacidade, competiria assim aa Requerente (de acordo com a Portaria n.º 297/2015, e o já referido), demonstrar, qual o aumento de capacidade efetivo do estabelecimento com o investimento, contudo a Requerente não conseguiu demonstrar. Porém, conforme a requerida demonstrou, tratou-se de uma mera substituição de um componente eletrónico de uma máquina, para a qual existia e continuou a existir um único operador da máquina.

Adicionalmente a Requerente para beneficiar do Benefício terá de cumprir com os requisitos cumulativos previsto do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, em concreto para a questão em apreço, terá de cumprir e demonstrar a criação de postos de trabalho e a sua manutenção, conforme previsto na alínea c e f) do normativo:

4 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC; f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).

Sobre a criação líquida de postos de trabalho, a legislação em vigor é bastante omissa quanto aos critérios que devem ser aplicados para elaborar o respetivo cálculo, nesse sentido, vejamos o que a jurisprudência diz neste assunto.

Relevamos, o acórdão do CAAD (Processo n.º 565/2018T, de 20 de novembro de 2019), em que se concluiu o seguinte:

“Constituindo o RFAI uma medida excepcional de fomento à empregabilidade e de incremento do rendimento per capita das regiões desfavorecidas, no quadro de direito europeu (...) assinalado, a aferição da criação e manutenção dos postos de trabalho reclamados pela alínea f) em análise deve ser efetiva, ao nível da entidade que aufere o benefício, pelo que se afigura que a comparação há-de ser feita nos moldes preconizados pela Requerida (entenda-se AT), i.e., globalmente, pois só assim se pode afirmar que o investimento tenha sido indutor da criação de postos de trabalho, pressuposto que, segundo entendemos, deve ser incremental. Aliás, a condição que a lei impõe de criação incremental de postos de trabalho no ano do investimento (...) é medida em função do número global de trabalhadores da entidade, a 31 de dezembro, face à média dos 12 meses anteriores, não havendo razão para adotar critério distinto em relação à manutenção dos postos de trabalho nos anos subsequentes”.

Nos presentes autos, compete a Requerente, demonstrar o aumento líquido dos postos de trabalho, contudo não logrou fazer prova da criação de postos de trabalho.

Perante o exposto, a parte do ato de liquidação se resultou na correção relativa ao investimento, em bens móveis afectos a atividade não elegível, em concreto o investimento na reparação (“retrofit”) de uma máquina em 2017, no valor de 16.300,00 euros., o mesmo não constitui um «investimento inicial» ou levou a criação de postos de trabalho, pelo que é legal, improcedendo, assim, o pedido da Requerente quanto a esta parte.

g) Investimento em bens adquiridos em estado de uso

Passemos a analisar a correção do investimento dos bens adquiridos em estado de uso, nomeadamente o pavilhão adquirido em 2015 à F... por 418.470,00 euros (escritura + impostos),

para além de três (3) máquinas usadas (13.250,00 euros), também adquiridos todos em 2015, e um (1) empilhador usado (1.000,00 euros) adquirido em 2017 à própria B... .

Sobre o imóvel, e conforme já foi decidido no ponto a), a Requerente não demonstrou que desenvolve uma atividade económica no âmbito sectorial previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CFI, pelo que o mesmo se encontra excluído do Benefício Fiscal.

Bem como já ficou demonstrado, a Requerente não proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção, nos termos da alínea f) do n.4 do artigo 22 do CIF.

Quanto ao investimento na aquisição dos restantes bens, supra identificados, adquiridos usados.

Sobres estes investimentos, não se chega a colocar, como as partes sustentam, que a aquisição de bens usados pode ser ou não pode ser considerada como um investimento, e apenas bens novos é que poderiam.

Porem, conforme tudo o que já foi decidido, a Requerente, não conseguiu demonstrar que cumpre com os requisitos para acesso ao Benefício em questão.

Em concreto, já ficou decidido, que a Requerente não demonstrou que desenvolve uma atividade económica no âmbito sectorial previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CFI, pelo que o mesmo se encontra excluído do Benefício Fiscal, mais ficou decidido que a Requerente não cumpre com os requisitos cumulativos previsto do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, em concreto com a criação de postos de trabalho e a sua manutenção, conforme previsto na alínea c e f) do normativo. E ficou igualmente decidido, da análise dos investimentos efetuados pela requerente, que os mesmos não se enquadram âmbito de um projeto de investimento potenciador do aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, conforme exige o n.º 49 do art.º 2.º do RGIC.

Como tal, os investimentos agora em análise, não preenchem todos os pontos suprarreferidos, pelo que a questão de serem adquiridos usados, já não tem relevância.

Perante o exposto, a parte do ato de liquidação se resultou na correção relativa ao investimento, em bens móveis afectos a atividade, três (3) máquinas usadas (13.250,00 euros), também adquiridos todos em 2015, e um (1) empilhador usado (1.000,00 euros), o mesmo não se insere na atividade produtiva exigida, constitui um «investimento inicial» ou levou a criação de postos de trabalho, pelo que é legal, im procedendo, assim, o pedido da Requerente quanto a esta parte.

Em jeito de conclusão das correções efetuadas em sede do RFAI, perante tudo o que já foi exposto, relevamos que para efeitos de atribuição do RFAI, mesmo que a Requerente preenchesse os requisitos para o exercício de uma atividade industrial abrangida pelo Benefício, ficou demonstrado que a Requerente não proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção, e o não cumprimento deste requisito, por si só é motivo de exclusão de acesso ao benefício, nos termos do artigo 22.º n.º 4 alínea f).

h) Quanto às correções efetuadas em sede de DLRR.

Sobre estas correções, as mesmas resultaram da não concretização de investimento elegível até ao último período de tributação possível para o reinvestimento, no prazo de dois anos após final do período de tributação, conforme art.º 29.º do CFI, respetivamente, 2016 e 2017,

Os investimentos aqui em análise, e respetivamente, os que a Requerente identificou para efeitos de reinvestimento de lucros retidos, são:

	DLRR 2014	DLRR 2015
Edificação atividade comercial	157.618,91	374.821,81
Computador 4GB	1.000,00	
VIAT. ()	11.300,81	
Mortajadora	5.000,00	
Colchester	5.000,00	
Fresadira	3.250,00	
	183.169,72	374.821,81

Sobre este Benefício fiscal, DLRR - Dedução por lucros retidos e reinvestidos – encontra-se regulamentado nos artigos 27.º e seguintes do CFI, constitui um *regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do RGIC*.

Sobre os critérios que definem o âmbito de aplicação (artigo 28.º do CFI), e não sendo essa questão alvo de impugnação, a Requerente preenche os mesmos, necessariamente, é uma PME tal como definida na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.

Continuando a análise, o artigo 29.º do CIF prevê as regras e critérios que permitem o reinvestimento, remetendo para o artigo 30.º do mesmo diploma, que prevê o conceito de aplicações relevantes, e subsidiariamente remete para a Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro.

De acordo com o n.º 1 e n.º 2 do artigo 30.º do CFI, são aplicações relevantes:

*1 - Consideram-se aplicações relevantes, para efeitos do presente regime, os ativos fixos tangíveis, **adquiridos em estado de novo**, com exceção de:*

a) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em projetos de indústria extrativa;

b) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;

c) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo;

d) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

e) Ativos afetos a atividades no âmbito vide acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.” (nosso negrito)

Subsidiariamente, a Portaria 297/2015, de 21 de setembro, no seu artigo 11.º, “Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do Código Fiscal do Investimento, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um **investimento inicial**, tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da presente portaria.”.

Sobre o conceito de investimento inicial, já referido, remete ponto 49.º do artigo 2º do RGIC, e para a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015: “d) Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.”

Passemos à análise das correções em concreto, começando pelas obras de requalificação das novas instalações comerciais da (Edificação atividade comercial), no qual resultou para o DLRR/2014, 157.619,91€ e para o DLRR/2015, 374.821,81€.

Conforme estabelece o artigo 30.º n.º 2.º na sua alínea b), estão excluídos do DLRR, as reparações aos edifícios afetos a atividades produtivas ou administrativas, por outras palavras, o edifício tem de estar afeto primariamente a uma atividade industrial ou administrativa, e se o edifício estiver afeto primariamente a uma atividade comercial está assim excluído. E conforme o RGIC e a Portaria 297/2015, apenas são aceites reparações e aquisições para «investimentos iniciais» no termos do conceito neles definido.

Nestes termos, é relevante, num primeiro momento, o sujeito passivo demonstrar que o imóvel está afeto a uma atividade industrial ou administrativa, e, num segundo momento, demonstrar que os investimentos (obras e aquisições) foram feitos como um investimento inicial e que foram ou resultaram e obtiveram uma das seguintes finalidades:

- i. com a criação de um novo estabelecimento;
- ii. o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- iii. diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento;
- iv. ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Sobre o imóvel em questão, a Requerente defende que a atividade principal aí exercida é industrial, e que possui uma estrutura material e humana de apoio àquela. Enquanto que a Requerida, alega que a atividade ali exercida é de natureza meramente comercial e de prestação de serviços.

Atendendo à posição das partes e face à factualidade, compete, mais uma vez, à Requerente o ónus da prova, pois foi ela que requereu o Benefício fiscal, como tal tem de comprovar qual a atividade aí exercida, e tem ainda de demonstrar que o investimento que fez se insere no conceito de «investimento inicial», necessariamente, tem de ser um investimento e para que finalidade ou objetivo, exigência que resulta igualmente do artigo 6.º da Portaria n.º 297/2015.

Em contrapartida, compete à Requerida demonstrar que a Requerente exerce uma atividade comercial nas instalações, uma vez que o invoca nas suas correções.

Neste sentido, sobre o imóvel em questão, a Requerente alega que a atividade principal é industrial, pelo lhe que compete provar isso. Para o efeito, junta um alvará de utilização n.º 193/2018, para atividade industrial, armazém, comércio e serviço pela Camara Municipal de Aveiro. Mais sustenta que tem uma seção ou departamento administrativo de apoio nas instalações. Contudo, falha em demonstrar, qual a atividade industrial aí produzida, e se as obras foram para esse fim.

Em contraste, a Requerida, tal como resulta do Processo Administrativo, comprova que as novas instalações da A..., localizadas na ..., onde a atividade exercida é de natureza meramente comercial e de prestação de serviços, e não de natureza industrial.

Neste sentido, e atendendo à factualidade, a atividade desenvolvida pela Requerente, no imóvel, é uma atividade comercial, pelo que os gastos de adaptação, requalificação ou reedificação das novas instalações, que resultou para o DLRR 2014, 157.619,91€ e para o DLRR 2015, 374.821,81€, são afetos a uma atividade de natureza comercial. Termos em que, não são aplicações relevantes, nos termos do artigo 30.º n.1º e n. 2. alínea b), encontrando-se assim excluídas, concluindo-se pela legalidade desta correção e correspondente parte da liquidação.

Passemos agora a análise, das restantes correções em sede de DLRR.

Em concreto: três (3) máquinas: Descrição Mortajadora...; Colchester...; e Fresadira..., no valor de 13.250,00 euros, não foram adquiridos em estado novo, ou seja, foram adquiridas usadas, como a Requerente confirma, respetivamente:

Código	Descrição	Valor Aquisição	Data de /	Data inici	Beneficic	Não alier	Valor Benef	Fornecedor	NIF
15	Mortajadora	5.000,00 €	14-09-2015	14-09-2015	DLRR 2014	14-09-2018	5.000,00 €	I... , SL	
15	Colchester	5.000,00 €	31-12-2015	31-12-2015	DLRR 2014	31-12-2020	5.000,00 €	J... Lda	
15	Fresadira	3.250,00 €	31-12-2015	31-12-2015	DLRR 2014	31-12-2020	3.250,00 €	J... Lda	

De acordo com n.º 1 do artigo 30.º, para efeitos deste benefício, com algumas exceções, apenas os ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo são elegíveis.

Ora os três bens, suprarreferidos, tendo sido adquiridos em estado usado, e não se inserindo numa das exceções previstas, encontram-se assim excluídos do benefício fiscal do DLRR.

Perante o exposto, a parte do ato de liquidação se resultou na correção relativa ao investimento, três (3) máquinas adquiridas usadas: Descrição Mortajadora...; ...; e Fresadira..., no valor de 13.250,00 euros, adquiridas em 2015, estão excluídas do DLRR, pelo que é legal a referida correção, im procedendo, assim, o pedido da Requerente quanto a esta parte.

Pelo exposto, as liquidações impugnadas, são legais, pelo que im procede o pedido da Requerente.

V. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Atendendo ao fato de que o pedido da Requerente im procedeu na sua totalidade, e que as ora liquidações são legais, não há lugar ao reembolso das quantias pagas e ao pagamento de juros indemnizatórios, pelo que im procede o pedido da Requerente.

VI. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- i. Julgar im procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente manutenção na ordem jurídica das liquidações de IRC e respetivos juros compensatórios ora impugnadas;
- ii. Julgar im procedente o pedido de reembolso e de juros indemnizatórios.

VII. Valor do processo e Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **314.203,06**.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5,508.00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2021

Os Árbitros,

(Fernanda Maçãs)
(árbitra-presidente)

(Dr. João Pedro Dâmaso)

(Paulo Ferreira Alves)