

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 802/2023-T

Tema: IRC – RFAI – Ónus da Prova – Verificação dos Pressupostos

SUMÁRIO

I. Impende sobre a Requerente, a prova dos factos por si invocados respeitante aos Benefícios Fiscais que deseja beneficiar, em concreto as condições de acesso, a natureza e finalidade dos investimentos, projetos e produção realizada.

II. Para efeitos de investimentos abrangidos pelo RFAI, o investimento tem de se assumir como um investimento inicial, consistindo numa ação substancial da empresa para a implementação de um novo estabelecimento ou o aumento da capacidade do estabelecimento existente. Compete ao sujeito passivo demonstrar que se trata de um investimento inicial, uma adição ao ativo, que resultou num novo estabelecimento ou no aumento da capacidade do estabelecimento existente.

Os Árbitros Alexandra Coelho Martins (Árbitra Presidente), A. Sérgio de Matos, Rita Guerra Alves (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 22-01-2024, com respeito ao processo acima identificado, decidiram o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

É Requerente **A..., S.A.**, com o NIPC..., com a sede social em Rua ..., ..., ...-... ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou AT.

O Requerente, apresentou em 08-11-2023, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 09-11-2023.

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros Alexandra Coelho Martins (Presidente), A. Sergio de Matos e Diogo Feito (Árbitros Vogais).

Em 02-01-2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Coletivo, foi regularmente constituído em 22-01-2024, 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, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, para querendo se pronunciar.

Em 02-04-2024, o Árbitro Diogo Feito foi substituído por Rita Guerra Alves, como Árbitra Vogal.

Em 22-04-224, foi realizada a reunião a que alude artigo 18.º do RJAT, para inquirição das testemunhas indicadas pelo Requerente. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas finais pelo prazo simultâneo de 15 dias e o Tribunal indicou a data previsível

para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pela Requerente até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

A Requerida apresentou as suas alegações em 07-05-2024. A Requerente optou por não apresentar.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (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.

1.1. Argumentos Das Partes

A ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral com vista à anulação do despacho de indeferimento do pedido de reclamação graciosa com o número ...2023..., notificado à Requerente no dia 11 de Agosto de 2023, contra os atos de liquidação adicional de IRC n.º 2022..., n.º 2022...e n.º 2022..., referentes respetivamente aos anos de 2018, 2019 e 2020.

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

- 1.** A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributaria, com âmbito temporal ao exercício de 2019, realizado em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2022..., da qual resultaram correções em sede de benefícios fiscais no período em análise, conforme respetivo Relatório Final de Conclusões
- 2.** As correções promovidas respeitam ao Benefício Fiscal de RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, previsto no CFI.
- 3.** 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 23630 – Fabricação de betão pronto) se encontra enquadrada. Este facto, não só não é contestado, como é, inclusivamente, confirmado pela Autoridade Tributária, no seu relatório de inspeção.

4. A Requerente no ano de 2018 efetuou uma dotação de RFAI no montante de 166.582,67€, tendo este montante transitado na sua totalidade como saldo de RFAI para anos seguintes.

5. No ano de 2019, a requerente efetuou uma dotação de RFAI no montante de 127.141,24€, tendo efetuado uma dedução de RFAI no montante de 166.582,67€, correspondente à dotação efetuada no ano de 2018, tendo transitado como saldo de RFAI, para anos seguintes, o montante de 127.141,24€.

6. Analisadas as correções no Relatório de Inspeção Tributária, verifica-se que a Requerente não pode concordar com o entendimento da Autoridade Tributária sobre o benefício fiscal do RFAI e a sua leitura da legislação vigente sobre esta matéria.

7. Alega a Requerente que a AT vem desconsiderar a totalidade das dotações de RFAI dos anos de 2018 e 2019, alegando que a Requerente não comprovou ter realizado um “investimento inicial” de acordo com a legislação deste Benefício Fiscal.

8. A dotação de RFAI efetuada em 2018 pela Empresa ascendeu a 166.582,67€, montante este inscrito na Modelo 22 de 2018, correspondente ao benefício relativo aos investimentos com a criação das novas centrais de Betão de ... e

9. Os investimentos considerados em sede de RFAI, relativos à Central de Betão de ... e a correspondente dotação de RFAI, foram os seguintes:

Mercedes Autobetoneira ... 107 000,00
Mercedes Autobetoneira ... 107 000,00
Mercedes Bomba Lança betão ... 92 316,00
Bomba betão 116 572,61
Obras Edifícios industriais 2018 61 775,15
Total investimentos 484 663,76
RFAI 25% 121 165,94

10. Os investimentos considerados em sede de RFAI, relativos à Central de Betão de ... e a correspondente dotação de RFAI, foram os seguintes:

Mercedes chassi ... 92 814,00

Mercedes autobetoneira ... 107 000,00

Obras 199 104,04

equipamentos central 50 180,33

compressor 5 068,88

Total investimentos 454 167,25

RFAI 10% 45 416,73

- 11.** Para os investimentos apresentados para ambas as centrais de betão, a Inspeção Tributária (IT) alega que o SP não comprovou ter realizado um “investimento inicial”, pois os investimentos realizados não permitem a criação de um novo estabelecimento para o exercício de fabricação de betão.
- 12.** A atividade de betão pronto necessita de ter uma proximidade com a área geográfica que quer abastecer.
- 13.** A central de betão terá que se situar num raio de 40kms da área geográfica que quer abastecer, por forma a que a distribuição e venda seja eficiente e rentável.
- 14.** De outra forma o betão pronto perde as suas características base e poderá deteriorar-se. De acordo com RBLH (Regulamento de Betões e Ligantes Hidráulicos) assim como alguma normalização internacional, existe uma recomendação para que o betão deve de ser descarregado no local de aplicação dentro de 90 minutos após o início do seu fabrico (momento da adição da água ao cimento).
- 15.** Existem inúmeros fatores suscetíveis de afetar a trabalhabilidade /endurecimento do betão fresco, tais como: Tipo de cimento e quantidade utilizada; Tipo de adição e quantidade utilizada; Tipo de adjuvantes utilizados; Razão água/ligante; Classe de abaixamento do betão; Temperatura ambiente.
- 16.** De acordo com a normalização em vigor, compete ao utilizador do betão o controlo de qualidade do betão que chega à obra. Para isso, deve proceder à realização de ensaios de receção conforme estabelecido na norma NP EN 13670, nomeadamente ensaios de determinação de consistência e o fabrico de provetes para verificação da resistência à compressão do betão.

17. Defende a Requerente, que é de fácil compreensão que o tempo de transporte entre a central fornecedora e o local de entrega é um fator extremamente importante. Uma vez que a estrutura interna do betão vai endurecendo ao longo do tempo por efeito da hidratação da pasta de cimento, é de todo vantajoso a proximidade da central fornecedora de betão para minimizar este tempo.

18. Ora a Requerente, anteriormente a estes investimentos, não se encontrava presente nestes territórios geográficos (... e ...) e só estes investimentos com a criação de novas centrais de betão, permitiram à Requerente começar a operar naquelas zonas geográficas.

19. Aliás a estratégia global de investimento da empresa nos últimos anos, nos quais se integram os anos de 2018 e 2019, tem se pautado por uma expansão territorial, investindo fortemente na criação de novas centrais de betão, em locais estratégicos, para conseguir aumentar a sua capacidade e consequentemente aumentar a sua produção.

20. A evolução da criação de centrais de betão e consequente aumento da produção da requerente é bem visível, no mapa seguinte, compreendo o período de 2017 a 2020, período anterior e posterior à análise temporal da ação inspetiva, agora contestada:

PRODUÇÃO E VENDAS POR CENTRAL									
		2017		2018		2019		2020	
Início de Laboração	Central	Faturação	M3	Faturação	M3	Faturação	M3	Faturação	M3
1		2 856 415,79 €	63 306,31	2 916 385,77 €	64 017,75	2 592 713,69 €	57 051,75	1 882 318,61 €	40 776,25
2		1 190 971,05 €	26 684,83	1 182 835,15 €	25 652,50	1 512 146,91 €	31 454,50	1 243 274,34 €	26 729,92
3		2 562 081,67 €	48 193,75	3 653 393,11 €	68 861,50	4 167 337,01 €	76 501,00	4 147 889,67 €	70 128,15
4		1 145 804,56 €	24 946,61	1 037 199,84 €	22 578,50	1 086 573,93 €	22 766,00	1 091 091,70 €	23 020,50
5		1 433 539,28 €	25 181,27	1 166 197,69 €	19 810,00	738 395,30 €	11 920,00	1 188 546,74 €	18 949,65
6		625 502,07 €	11 581,50	0,00 €	0,00	14 696,25 €	402,75	224 421,48 €	6 265,91
7		2 195 216,70 €	35 136,50	3 025 113,44 €	50 895,75	3 416 576,09 €	53 258,50	3 644 723,27 €	56 743,50
16/02/2017		1 550 828,39 €	27 041,50	2 133 158,81 €	37 942,96	2 463 735,59 €	41 292,50	3 565 493,22 €	59 645,00
21/02/2017		2 386 070,39 €	41 216,65	3 076 344,39 €	54 245,00	4 636 234,02 €	77 763,50	5 253 307,81 €	87 017,45
29/01/2018		-	-	1 013 638,78 €	18 029,05	1 658 909,30 €	31 124,85	1 334 873,82 €	24 494,30
17/05/2018		-	-	493 216,46 €	7 895,50	2 001 016,51 €	31 872,00	1 602 188,01 €	24 807,25
25/09/2019		-	-	-	-	503 981,01 €	10 796,00	2 521 362,81 €	52 885,50
30/04/2020		-	-	-	-	-	-	1 681 947,05 €	28 388,75
	Total	15 946 429,90 €	303 288,92	19 697 483,44 €	369 928,51	24 792 315,61 €	446 203,35	29 381 438,53 €	519 852,13

21. Da análise à produção de betão pronto por central de betão e as respetivas vendas, verificamos que a requerente, em 2017, produzia 303.288,92 m3 de betão, com

vendas associadas de 15.946.429,90€, sendo que no final do ano de 2020 produzia 519.852,13 m³ de betão pronto, com vendas associadas de 29.381.438,53€.

22. Entre o ano de 2017 e o de 2020, verificou-se um aumento da produção de betão da Requerente de cerca de 71% e, no volume de vendas, um aumento de 84%.

23. As centrais de betão criadas em 2018 foram as de ... e Em 2019 criou-se a de ... e em 2020 a de

24. A IT, na ação inspetiva que gerou as correções agora contestadas, desconsidera em sede de RFAI os investimentos em estado novo, que permitiram a criação das mesmas (... , ... e ...), alegando que os investimentos realizados não permitiram a criação de um novo estabelecimento para o exercício da fabricação de betão pronto.

25. É visível o contributo que as centrais de betão de ..., ... e ... (esta última no ano de 2019 e que será detalhada posteriormente no presente pedido), tiveram para o aumento da produção de betão pronto e para as vendas da empresa.

26. Esclarece-se que no ano de 2018, decorrente da estratégia global de investimento, além dos investimentos acima mencionados, a Requerente procedeu também ao investimento em diversos equipamentos, num total de 951 595,08€, conforme detalhado no Documento 5, fazendo estes investimentos também parte do plano de investimentos da empresa, por forma a ser possível ter o aumento de capacidade pretendido.

27. Assim constata-se que, no ano de 2018, a Requerente, adicionalmente aos investimentos acima mencionados, efetuou investimentos relevantes que lhe proporcionaram capacitar as seguintes centrais de betão para um patamar superior, aumentando no seu todo a capacidade produtiva da empresa : ... 288 527,00; ... 460 689,68; ... 202 378,40; Total Investimento adicional 951 595,08

28. Os investimentos efetuados pela Requerente nas Centrais já existentes de ..., ... e ..., enquadram-se como Investimento Inicial na tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, para cada uma das centrais de Betão, inserido numa estratégia global de investimento e crescimento, materializado com a

aquisição de novos equipamentos, que terão como consequência o aumento da capacidade de produção, bem como a modernização e capacitação da empresa para um patamar superior ao nível quantitativo e qualitativo, com a otimização dos seus processos.

29. Os investimentos mais relevantes efetuados em 2018 na Central de ..., assentam na ampliação da capacidade de equipamentos de transporte e distribuição de betão, nomeadamente 2 bombas lança betão e 1 viatura pesada para acoplação.

30. Este investimento está enquadrado na estratégia da empresa de expandir a sua capacidade de distribuição de betão e permitindo aumentar assim a sua capacidade.

31. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação 1 posto de trabalho de motorista, materializado com a contratação como efetivo de B..., conforme respetivo contrato de Trabalho no Documento 19, dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do nº 4 do artigo 22º do CFI.

32. Para o efeito, apresentamos o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2017 até dezembro de 2018:

	31-12-2017	31-01-2018	28-02-2018	31-03-2018	30-04-2018	31-05-2018	30-06-2018	31-07-2018	31-08-2018	30-09-2018	31-10-2018	30-11-2018	31-12-2018	Nº postos trabalho criados (*)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	1	1	1	2	3	4	4	4	4	4	4	4	4	1

33. A Empresa manteve o posto de trabalho criado até ao fim do período exigido nos termos acima referidos.

34. Os investimentos mais relevantes efetuados em 2018 na Central de ..., assentam na ampliação da capacidade de equipamentos de transporte e distribuição de betão, nomeadamente 3 bombas lança betão mais eficientes e 9 viaturas ligeiras de mercadorias de apoio ao laboratório e manutenção. Este investimento está enquadrado na estratégia da empresa de expandir a sua capacidade de distribuição de betão e aumentando assim a sua capacidade.

35. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação de 1 posto de trabalho de motorista, materializado com a contratação como efetivo de C..., conforme respetivo contrato de Trabalho no Documento 19, dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do n° 4 do artigo 22° do CFI.

36. Para o efeito, apresentamos o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2017 até dezembro de 2018:

	31-12-2017	31-01-2018	28-02-2018	31-03-2018	30-04-2018	31-05-2018	30-06-2018	31-07-2018	31-08-2018	30-09-2018	31-10-2018	30-11-2018	31-12-2018	Nº postos trabalho criados (*)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	12	1

37. A Empresa manteve o posto de trabalho criado até ao fim do período exigido nos termos acima referidos.

38. Os investimentos mais relevantes efetuados em 2018, na Central de ..., que se solicita que sejam considerados como aplicações relevantes, assentam na ampliação da capacidade de equipamentos de transporte e distribuição de betão, nomeadamente 1 bomba lança betão e 1 viatura pesada para acoplação.

39. Este investimento está enquadrado na estratégica da empresa de expandir a sua capacidade de distribuição de betão e permitindo aumentar assim a sua capacidade.

40. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação 1 posto de trabalho de motorista, materializado com a contratação como efetivo de D..., conforme respetivo contrato de Trabalho no Documento 19, dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do n° 4 do artigo 22° do CFI.

41. Para o efeito, apresentamos o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2017 até dezembro de 2018:

	31-12-2017	31-01-2018	28-02-2018	31-03-2018	30-04-2018	31-05-2018	30-06-2018	31-07-2018	31-08-2018	30-09-2018	31-10-2018	30-11-2018	31-12-2018	Nº postos trabalho criados (+)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	3	1,00

42. A Requerente manteve o posto de trabalho criado até ao fim do período exigido nos termos acima referidos.

43. Os investimentos iniciais elencados nos pontos anteriores, estão inseridos na estratégia global de crescimento sustentado da empresa, permitindo aumentar os seus índices de produtividade, capacitando-a com um fluxo contínuo que garanta que o processo de produção seja executado sem problemas, respondendo de forma ágil aos pedidos dos clientes, nos diversos locais, implementando as melhores práticas em todas as áreas, que garantam o aumento da cadeia de valor e da produção da empresa.

44. O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente visa o crescimento do volume de negócios e para tal a empresa necessita de se capacitar dos meios tecnológicos e humanos para fazer face às exigências do mercado.

45. O plano de investimentos da Requerente encontra-se perfeitamente enquadrável neste domínio, uma vez que visa o aumento da capacidade produtiva da empresa, reforçando simultaneamente, perante as diversas zonas geográficas e respetivos clientes, o perfil competitivo da empresa.

46. Conforme explanado, para poder aumentar a sua capacidade, é necessário e fundamental a criação de novas centrais de betão.

47. Os investimentos indicados em sede de RFAI, no ano de 2018, na central de betão de ..., que totalizaram 484 663,76€, referem-se a investimentos adquiridos em “estado novo”.

48. Os restantes equipamentos necessários ao funcionamento da central de betão, estavam incluídos no contrato de aluguer do espaço, celebrado com a empresa

relacionada, E... Lda, que compreendiam a cedência de cerca de 2.000 m², uma central de betão, silos, tolvas e demais equipamentos.

49. Também a empresa realizou outros equipamentos necessários ao funcionamento desta Central de betão.

50. Relativamente às Autobetoneiras Mercedes-Benz 3240B, com matrículas ... e ... (com valor de aquisição global de 214.000 €), a IT, menciona que a Requerente cedeu a sua posição contratual à entidade F..., Lda, no entanto tal não corresponde à verdade: a Requerente manteve a posição contratual com o locador.

51. Esclarece-se que ambas as viaturas mantiveram-se ao serviço da Requerente, dado as características das mesmas – Autobetoneiras, com identificação do nome da Requerente bem visível.

52. Respeitante à viatura Mercedes-Benz 3243B com matrícula ... (Chassis), na qual foi acoplada uma Bomba de betão, a IT alega que a aquisição da mesma não é uma adição de ativo, mas sim uma substituição, pelo facto da Requerente, no período de 2018, ter alienado a viatura com matrícula ... do tipo “Lança Betão”.

53. Sucede que a viatura alienada é uma viatura de 3 eixos (ver Documento 7), na qual só poderá acoplar bombas de betão até 37 m. Esta viatura tinha acoplada uma bomba com designação KCP37zx5150, com 37 metros e com 228,00 Kw de potência, que também foi alienada em 2018

54. A viatura ... é uma viatura de 4 eixos (ver Documento 7), que foi adquirida em 2018, para acoplar a bomba de betão, também adquirida nesse ano com designação KCP42ZX5170, bomba lança betão de 42 metros e com 315,00 Kw de potência, que terá de ser necessariamente acoplada numa viatura de 4 eixos, conforme especificações do fornecedor.

55. Assim fica demonstrado, que a aquisição da viatura ..., não poderá ser considerada uma substituição de um ativo, pois esta viatura e a sua bomba de betão, foram adquiridas com o propósito de equipar a Central de Betão de ... com uma bomba lança betão de 42 metros.

- 56.** Também esta viatura permite acoplar uma bomba lança betão com uma capacidade superior à alienada, bem como a bomba adquirida em 2018, não poderia ser acoplada à viatura ..., alienada em 2018.
- 57.** Assim a Requerente, necessariamente teria de adquirir uma viatura, com as características adequadas à utilização da bomba de betão adquirida.
- 58.** Também se clarifica que a Requerente no ano de 2018 adquiriu 11 viaturas pesadas de mercadorias, com as seguinte matrículas: Mercedes-Benz ... Arocs 3; Mercedes-Benz ... Arocs 3; Mercedes-Benz ... Arocs 3, Mercedes-Benz ... Arocs 3, Mercedes-Benz ... Arocs 3; Mercedes-Benz ... Arocs; Mercedes-Benz ... Arocs 3 03; Mercedes-Benz ... Arocs 3; Mercedes-Benz ... K C; MercedesBenz ... K C; Mercedes-Benz
- 59.** E alienou 2 viaturas pesadas de mercadorias, com as seguintes matrículas: Camião Man ...; Bomba betão
- 60.** Assim verifica-se que no ano de 2018, a Requerente teve um saldo positivo de viaturas pesadas de mercadorias (9 viaturas).
- 61.** Logo, para além do condicionalismo das diferentes características técnicas da viatura ... e da viatura ..., bem como do aumento da capacidade gerado (viatura adquirida em 2018 tem uma extensão de 42 m e potência de 315,0 Kw enquanto a alienada tem uma extensão de 37 m e potência de 228,0 Kw), também o saldo de adições de viaturas pesadas é largamente positivo, pelo que não se poderá indicar que ocorreu investimento de substituição nesta viatura.
- 62.** Esclarece-se que a Requerente arrendou o espaço onde procedia à exploração da sua atividade.
- 63.** Esse espaço já continha algumas construções. No entanto, o mesmo teve de ser alterado e melhorado face às necessidades da sua atividade naquele espaço, pelo que a Requerente contratou serviços de construção civil para a construção dos mesmos, tendo alguns dos trabalhos sido efetuados internamente por funcionários da empresa.

- 64.** Assim o montante de 61.775,15€ relativo à obras de ampliação e adaptação às necessidades da atividade da Requerente, nomeadamente instalações fabris e administrativas, deverão ser consideradas aplicações relevantes em sede de RFAI, nos termos da alínea ii) a) do nº 2 do artigo 22 do CFI.
- 65.** Os investimentos indicados em sede de RFAI, no ano de 2018, na central de betão de ..., que totalizaram 454 167,25€ referem-se aos investimentos adquiridos em “estado novo”.
- 66.** Assim, é claro que o contrato de arrendamento prevê renovar-se automaticamente, após o prazo inicial de 2 anos previsto no mesmo.
- 67.** Tal situação poderá comprovar-se na data atual, pelo facto da empresa ainda laborar naquele espaço.
- 68.** A Requerente cumpriu assim com o prazo mínimo (prazo de 3 anos) de manutenção do estabelecimento na região, conforme previsto na alínea c) do nº 4 do artº 22º do CFI.
- 69.** Quanto ao facto de a data do contrato de arrendamento (1-10-2019) ser posterior à data das obras efetuadas e do início de laboração da central de betão de ... (ano 2018), esclarece-se que o dono do espaço é a empresa relacionada E..., Lda, tendo esta cedido gratuitamente o espaço enquanto decorriam as obras de adaptação e o arranque da operação da central de betão.
- 70.** Esta cedência rege-se nos termos do comodato ou empréstimo, que por relações de cortesia, de gentileza, são marcadas pela disponibilidade gratuita em que o dono da coisa concede-a a outrem, conforme artigo 1129º e seguintes do CC.
- 71.** Ora esta conclusão não possui qualquer fundamento legal: o facto de o contrato de arrendamento não ter sido declarado à Autoridade Tributária, não poderá ser razão para desconsiderar a eficácia do mesmo ou considerá-lo nulo.
- 72.** O fato do senhorio não comunicar à Autoridade Tributária o contrato de arrendamento para efeitos de Imposto de Selo, não é fato constitutivo, para se considerar

que o espaço onde está instalada a central de betão e as obras necessária à exploração da mesma, não estejam afetas à exploração da Requerente.

73. A Requerente esclarece que os investimentos indicados em sede de RFAI, no ano de 2018, na central de betão ... acima mencionados, que totalizaram 454 167,25€, referem-se aos investimentos adquiridos em “estado novo”, por forma a se encontrarem elegíveis de acordo com a legislação do RFAI, tendo a empresa adquirido outros bens que se encontravam em “estado de uso”. A empresa também realizou alguns equipamentos necessários ao funcionamento desta Central de betão. Refira-se que destes investimentos, os respeitantes a obras totalizam 199 104,04€.

74. De forma inequívoca, a Requerente efetuou os investimentos necessários à laboração da central de betão de ..., tendo a mesmo iniciado a produção de betão durante o ano de 2018.

75. Evidência deste fato são as vendas desta central de betão no ano de 2018 no montante de 493 216,46 €, correspondente a 7.895,50m³ de betão pronto produzido.

76. Relativamente à Autobetoneira Mercedes- Benz 3240B, com matrícula ... (com valor de aquisição de 107.000 €), a IT menciona que a Requerente cedeu a sua posição contratual à entidade F..., Lda, no entanto tal facto não é verdade: a Requerente manteve a posição contratual com o locador.

77. Esclarece-se que a viatura manteve-se ao serviço da Requerente, dadas as características da mesma – Autobetoneira, com identificação do nome da Requerente, no seu exterior.

78. Assim, torna-se claro e inequívoco que os investimentos efetuados e considerados para a dotação de RFAI 2018, no montante de 484 663,76 €, contribuíram para a produção de betão na Central de Betão de

79. Salvo o devido respeito, é evidente que a Requerente criou um novo estabelecimento com a central de betão de ... e um outro novo estabelecimento com a central de betão de

80. Os investimentos em causa efetuados em 2018 deverão ser elegíveis para o RFAI uma vez que são enquadrados na definição de “investimento inicial”.

81. De facto, no ano em causa, ocorreu não só a criação de novos estabelecimentos, como também o aumento de capacidade de estabelecimentos existentes. E ambas as modalidades estão previstas na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro que procede à regulamentação do RFAI, bem como no n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho. E os investimentos ocorridos em 2018 permitiram o aumento de capacidade da Requerente, conforme foi sobejamente demonstrado no presente pedido.

82. Assim deve ser reposta a verdade material, da situação em causa, nomeadamente considerar as dotações de RFAI efetuadas no ano de 2018, relativas às aplicações relevantes consideradas para as novas centrais de Betão de ... e de ..., a saber:

	Investimento	RFAI	Dotação RFAI
Central Betão <input type="text"/>	484 663,76	25%	121 165,94
Central Betão <input type="text"/>	454 167,25	10%	45 416,73
Total	938 831,01		166 582,67

83. De igual forma, para que seja reposta a verdade material, solicita-se que seja considerada também a dotação de RFAI no montante de 164.262,96€, relacionada com os investimentos considerados acima, que se tornaram essenciais na estratégia de global de investimento da empresa, permitindo o aumento de capacidade de cada uma das centrais de betão, onde os mesmos foram alocados, bem como contribuiram para o aumento global de capacidade da Requerente:

	Investimento	RFAI	Dotação RFAI
Central Betão	288 527,00	10%	28 852,70
Central Betão	460 689,68	25%	115 172,42
Central Betão	202 378,40	10%	20 237,84
TOTAL	951 595,08		164 262,96

84. A dotação de RFAI efetuada em 2019 pela Requerente foi de 127.141,24€, montante este inscrito na Modelo 22 de 2019, correspondente ao benefício subjacente aos investimentos subjacentes à criação da central de Betão de

85. Os investimentos considerados em sede de RFAI, relativos à Central de Betão de ... e a correspondente dotação de RFAI, foram os seguintes:

Central	
Reciclador betão	15 000,00
Moldes	9 660,00
Máquina lavar	3 450,00
Obras	70 985,99
Equipamento	409 468,98
Total investimentos	508 564,97
RFAI 25%	127 141,24

86. A fatura n.º FAC FA2/2455, datada de 04/09/2019, emitida pelo fornecedor G..., Lda, diz respeito à aquisição de uma central de betão completa, com todos os equipamentos inerentes para que a mesma possa operar, destaca-se a sua misturadora, peça chave no funcionamento de qualquer central de betão, com referencia “MAO 3000”, com uma capacidade volumétrica de 4.500lts na entrada e 3.000lts na saída, possibilitando 3 m3 por ciclo.

87. Em relação à fatura emitida pela Requerente FTEE E829191125, os bens alienados através desta fatura não constituem a venda de uma central de betão completa, mas sim partes da mesma, em estado de sucata.

88. Este equipamento adquirido em 2012, pelo valor de 17.500€, respeita a partes de uma central de betão, em estado de elevada degradação, que à data em causa não se encontravam em funcionamento como central de betão, nem sequer estiveram em funcionamento ao serviço da Requerente, tendo sido apenas utilizado para aproveitamento de peças.

89. Em 2019 a Requerente apenas vendeu partes de uma central de betão em estado de sucata, como está evidenciado na respetiva fatura e não uma central de betão completa.

90. Assim, fica evidente que, a Central de betão, adquirida à G... pelo valor de 350.000,00€, com capacidade bastante superior, nunca poderia ser considerada como equipamento de substituição, da adquirida em 2012 pelo valor de 17.500€ - que não estava a operar. Atendendo a este facto, a aquisição deverá ser considerada uma adição de ativos, nos termos do nº 5 do artº 22º do CFI.

91. Esclarece-se que no ano de 2019, decorrente da estratégia global de investimento, além dos investimentos mencionados, a empresa procedeu também ao investimento em diversos equipamentos, num total de 1 596 563,61€, fazendo estes investimentos também parte do plano de investimentos da empresa, para lhe ser possível ter o aumento de capacidade desejado.

92. Assim constata-se que no ano de 2019, a Requerente adicionalmente aos investimentos acima mencionados, efetuou investimentos relevantes que lhe proporcionaram capacitar as seguintes centrais de betão para um patamar superior, aumentando no seu todo a sua capacidade produtiva

Central Betão	139 645,37
Central Betão	129 714,68
Central Betão	211 081,83
Central Betão	273 585,00
Central Betão	111 732,99
Central Betão	486 251,58
Central Betão	244 552,16
Total investimento adicional	1 596 563,61€

93. Os investimentos, mencionados no ponto anterior, efetuados em 2019 pela Requerente nas Centrais já existentes de ..., ..., ..., ..., ... e ..., enquadram-se como Investimento Inicial na tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, em cada uma das centrais, inserido numa estratégia global de investimento e crescimento, materializado com a aquisição de novos equipamentos, que terão como consequência o aumento da capacidade de produção, bem como a modernização e capacitação da empresa para um patamar superior ao nível quantitativo e qualitativo, com a otimização dos seus processos

94. Os investimentos mais relevantes efetuados em 2019 na Central de ..., que se solicita que sejam considerados como aplicações relevantes, assentam na ampliação da capacidade de equipamentos de carga e alimentação da central, nomeadamente a aquisição de uma pá carregadora.

95. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação de 1 posto de trabalho de Operador de Máquinas, materializado com a contratação como efetivo de H..., conforme respetivo contrato de Trabalho no Documento 19, dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do n.º 4 do artigo 22º do CFI.

96. Para o efeito, apresenta o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2018 até dezembro de 2019:

	31-12-2018	31-01-2019	28-02-2019	31-03-2019	30-04-2019	31-05-2019	30-06-2019	31-07-2019	31-08-2019	30-09-2019	31-10-2019	30-11-2019	31-12-2019	Nº postos trabalho criados (*)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1

97. A Empresa manteve o posto de trabalho criado até ao fim do período exigido nos termos acima referidos.

98. Os investimentos mais relevantes efetuados na Central de, que se solicita que sejam considerados como aplicações relevantes, assentam na ampliação da

capacidade de equipamentos de carga e alimentação da central, nomeadamente a aquisição de uma pá carregadora.

99. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação de 1 posto de trabalho de Motorista, materializado com a contratação como efetivo de F..., conforme respetivo contrato de Trabalho no Documento 19, dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do n° 4 do artigo 22° do CFI.

Para o efeito, apresenta o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2018 até dezembro de 2019:

	31-12-2018	31-01-2019	28-02-2019	31-03-2019	30-04-2019	31-05-2019	30-06-2019	31-07-2019	31-08-2019	30-09-2019	31-10-2019	30-11-2019	31-12-2019	Nº postos trabalho criados (*)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1

100. A Empresa manteve o posto de trabalho criado até ao fim do período exigido nos termos acima referidos.

101. Os investimentos mais relevantes efetuados na Central de ..., que se solicita que sejam considerados como aplicações relevantes, assentam na ampliação da capacidade de equipamentos transporte e das instalações, nomeadamente a aquisição de 2 viaturas pesadas para acoplação e obras de ampliação e readaptação da central de betão para uma melhor eficiência.

102. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação de 1 posto de trabalho de Operador de máquinas, materializado com a contratação como efetivo de J..., conforme respetivo contrato de Trabalho no Documento 19, dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do n° 4 do artigo 22° do CFI.

103. Para o efeito, apresenta o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2018 até dezembro de 2019:

	31-12-2018	31-01-2019	28-02-2019	31-03-2019	30-04-2019	31-05-2019	30-06-2019	31-07-2019	31-08-2019	30-09-2019	31-10-2019	30-11-2019	31-12-2019	Nº postos trabalho criados (*)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	4	4	4	4	4	5	5	5	5	6	6	6	6	1,17

104. A Empresa manteve o posto de trabalho criado até ao fim do período exigido nos termos acima referidos

105. Os investimentos mais relevantes efetuados na Central de ..., que se solicitam que sejam considerados como aplicações relevantes assentam na ampliação da capacidade de equipamentos de transporte e da central de betão, nomeadamente aquisição de um reciclador e 6 viaturas ligeiras de mercadorias de apoio ao laboratório e manutenção.

106. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação de 1 posto de trabalho de Auxiliar de controlo qualidade, materializado com a contratação como efetivo de K... conforme respetivo contrato de Trabalho no Documento 19, dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do nº 4 do artigo 22º do CFI.

107. Para o efeito, apresenta o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2018 até dezembro de 2019:

	31-12-2018	31-01-2019	28-02-2019	31-03-2019	30-04-2019	31-05-2019	30-06-2019	31-07-2019	31-08-2019	30-09-2019	31-10-2019	30-11-2019	31-12-2019	Nº postos trabalho criados (*)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	12	12	12	12	12	12	13	13	13	13	13	13	14	1,50

108. A Empresa manteve o posto de trabalho criado até ao fim do período exigido nos termos acima referidos.

109. Os investimentos mais relevantes efetuados na Central de ..., que se solicita que sejam considerados como aplicações relevantes, assentam na ampliação da capacidade de equipamentos transporte e distribuição de betão, nomeadamente a

aquisição de 2 bombas lança betão mais eficientes e respetivas viaturas pesadas para sua acoplação.

110. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação de 2 postos de trabalho, de Motorista, materializados com a contratação como efetivos de L... e M..., dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do nº 4 do artigo 22º do CFI.

111. Para o efeito, apresenta o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2018 até dezembro de 2019:

	31-12-2018	31-01-2019	28-02-2019	31-03-2019	30-04-2019	31-05-2019	30-06-2019	31-07-2019	31-08-2019	30-09-2019	31-10-2019	30-11-2019	31-12-2019	Nº postos trabalho criados (*)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	5	6	6	6	6	7	8	8	9	9	10	10	10	2,50

112. A Empresa manteve os postos de trabalho criados até ao fim do período exigido nos termos acima referidos.

113. Os investimentos mais relevantes efetuados na Central de ..., que se solicita que que sejam considerados como aplicações relevantes, assentam na ampliação da capacidade de equipamentos de carga e alimentação da central, nomeadamente a aquisição de uma pá carregadora de capacidade superior e uma viatura pesada de mercadorias para acoplação.

114. O investimento relevante efetuado nesta Central de Betão permitiu a criação de 1 posto de trabalho de motorista, materializado com a contratação como efetivo de N..., conforme respetivo contrato de Trabalho no Documento 19, dando assim cumprimento à condição de elegibilidade em sede de RFAI de o investimento relevante ter de proporcionar 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 f) do nº 4 do artigo 22º do CFI.

115. Para o efeito, apresenta o seguinte quadro com a evolução dos postos de trabalho durante o período de dezembro de 2018 até dezembro de 2019:

	31-12-2018	31-01-2019	28-02-2019	31-03-2019	30-04-2019	31-05-2019	30-06-2019	31-07-2019	31-08-2019	30-09-2019	31-10-2019	30-11-2019	31-12-2019	Nº postos trabalho criados (*)
Nº colaboradores com contrato sem termo e/ou termo indeterminado	3	3	3	3	3	3	3	3	5	5	5	5	5	1,33

116. A Empresa manteve o posto de trabalho criado até ao fim do período exigido nos termos acima referidos.

117. Estes investimentos iniciais, estão inseridos na estratégia global de crescimento sustentado da empresa, permitindo aumentar os seus índices de produtividade, capacitando-a com fluxo contínuo que garanta que o processo de produção seja executado sem problemas, respondendo de forma ágil aos dos pedidos dos clientes, nos diversos locais, implementando as melhores práticas em todas as áreas, que garantam o aumento da cadeia de valor e da produção da empresa.

118. O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente visa o crescimento do volume de negócios e para tal a empresa necessita de se capacitar dos meios tecnológicos e humanos para fazer face às exigências do mercado.

119. O plano de investimentos da Requerente encontra-se perfeitamente enquadrável neste domínio, uma vez que visa o aumento da capacidade produtiva da empresa, reforçando simultaneamente, perante as diversas zonas geográficas e respetivos clientes, o perfil competitivo da empresa.

120. Para a empresa poder aumentar a sua capacidade, torna-se necessária e fundamental a criação de novas centrais de betão, bem como o investimento nas centrais já existentes (aumento da capacidade).

121. Assim, pretende a Requerente que seja reposta a verdade material da situação em causa, nomeadamente considerar as dotações de RFAI efetuadas no ano de 2019, relativas às aplicações relevantes consideradas para a Central de Betão de ..., a saber:

	Investimento	RFAI	Dotação RFAI
Central Betão	508 564,97	25%	127 141,24

122. De igual forma, por forma a que seja reposta a verdade material, solicita que seja considerada a dotação de RFAI no montante de 229 025,39€, relacionada com os investimentos considerados e acima descritos, que se tornaram essenciais na estratégia de global de investimento da empresa, permitindo o aumento de capacidade de cada uma das centrais de betão, onde os mesmos foram alocados, bem como contribuíram para o aumento global da capacidade da Requerente:

Local	Investimento	RFAI	Dotação RFAI
Central Betão	139 645,37	25%	34 911,34
Central Betão	129 714,68	10%	12 971,47
Central Betão	211 081,83	25%	52 770,46
Central Betão	273 585,00	10%	27 358,50
Central Betão	111 732,99	25%	27 933,25
Central Betão	486 251,58	10%	48 625,16
Central Betão	244 552,16	10%	24 455,22
TOTAL	1 596 563,61		229 025,39

123. Estes investimentos permitiram um aumento de capacidade por NUTS II, de facto, o Valor Bruto da Produção teve uma evolução positiva em todas as NUTS III que foram objeto de investimentos pela Requerente, comprovando-se assim o aumento da capacidade instalada que os investimentos proporcionaram. O peso dos investimentos efetuados é de tal forma relevante que nunca poderia ser argumentado que se trataram de meros investimentos de substituição.

124. A Requerente, peticona a ilegalidade dos actos de liquidação de juros por do mesmo apenas constar a respetiva base de cálculo, a taxa e o período considerado. Não

obstante o exposto, das liquidações de Juros Compensatórios em causa não consta qualquer menção aos motivos essenciais pelos quais tais juros podem e foram liquidados.

125. Com efeito, da liquidação de Juros Compensatórios notificada à Requerente não resulta a demonstração concreta da culpa do contribuinte no alegado retardamento da liquidação do imposto.

126. Aliás, nem as próprias Conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, no pressuposto de terem relação com os atos de liquidação, que apenas se concebe por mera cautela, fazem qualquer referência a que o, suposto, retardamento da liquidação do imposto, subjacente ao acto de liquidação de Juros Compensatórios em questão, resulta de facto imputável à contribuinte, ora Requerente, não sendo, portanto, os mesmos devidos.

127. Acresce que, não contendo o Relatório Final de Inspeção Tributária qualquer referência genérica a juros compensatórios, é impostergável a conclusão de que não foi dada à Requerente a oportunidade de participar, em sede de audição prévia, na decisão de liquidação dos mesmos juros.

128. Em face do que se deixa exposto, devem os actos de liquidação de juros compensatórios, também por este motivo, serem anulados.

129. A Requerente sustenta, que a decisão da reclamação graciosa é ilegal e não se encontra fundamentada em termos adequados, assim violando o disposto nos artigos 60.º, n.º 7 e 77.º da LGT e 268.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), impondo-se a respetiva anulação por violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 2, 268.º, n.º 3, da CRP e 77.º da LGT.

130. A Requerente conclui, peticionando, a admissão do pedido arbitral, devendo o mesmo ser julgado procedente, por provado e fundado, e, conseqüentemente, ser declarado ilegal e anulado o despacho do Senhor Chefe de Divisão de 25 de Julho de 2023 que indefere a reclamação graciosa n.º ...2023... e, bem assim, as Liquidações adicionais de IRC e de Juros, melhor identificadas nos autos, referentes aos exercícios de 2018, 2019 e 2020, tudo com as necessárias conseqüências legais.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, na qual se defendeu por impugnação, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

1. Sob o princípio da verdade tributária, a AT está legitimada à verificação da credibilidade da informação financeira, dos resultados fiscais, do imposto e do direito à dedução de benefícios fiscais.
2. Inclusive, no n.º 1 do artigo 75º da LGT é taxativamente instituído que a presunção da veracidade depende da organização dos dados e apuramentos na contabilidade de acordo com as regras da legislação comercial e fiscal.
3. Mais, instituído no n.º 2 do mesmo normativo, não se verifica a presunção de veracidade quando as declarações e/ou contabilidade revelem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem matéria tributável real.
4. Não só no âmbito do procedimento inspetivo foram detetadas inexatidões quanto aos factos declarados na modelo 22.
5. Como no ppa o sujeito passivo culmina invocando a existência de erros/omissões/inexatidões nos elementos constantes das declarações de rendimentos apresentadas, se bem que com a pretensão de regularizações a seu favor.
6. Apesar de após a apresentação da declaração inicial de rendimentos o sujeito passivo indicar que os elementos não correspondem à verdade, importa a sua demonstração.
7. Nesse contexto, é de referir/reiterar que, nos termos do artigo 74º da LGT, é sobre a Requerente que recai o ónus da prova dos factos constitutivos invocados.
8. No caso concreto, não só porque sobre a Requerente recai o ónus da prova no que respeita ao peticionado, mas, porque estando a matéria em apreço relacionada com benefícios fiscais, desde logo na invocação desse direito recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova da demonstração de que reúne todas as condições e requisitos à consideração da sua elegibilidade.

9. Face ao anexo D da modelo 22 em análise no procedimento inspetivo, a Requerente declarou:

- Saldo RFAI não deduzido em período anterior (2018) no valor de 166.582,67 euros;
- Dotação do período de 2019 no valor de 127.141,24 euros;
- Ambas as dotações dizem respeito a investimento inicial de investimento em:

Criação de um novo estabelecimento, declaração do sujeito passivo no campo 754 do Q078-A1;

Relativas à atividade do CAE 23630 – Fabricação de betão pronto: Investimento na região PT 185 – Lezíria do Tejo, de 01-03-2018 a 31-10-2018 – no valor de 484.663,76 euros; Investimento na região PT 150 – Algarve, de 01-02-2018 a 30-04-2018 – no valor de 454.167,25 euros;

- Investimento na região de PT 16F- Leiria, de 01-06-2019 a 31-12-2019 – no valor de 508.564,97 euros.

10. De acordo com a legislação aplicável, para se considerarem aplicações relevantes, os investimentos têm que cumprir, entre outras supra descritas, as seguintes condições: sejam adquiridos em estado novo; sejam afetos a uma atividade prevista no n.º 2.º do artigo 2.º do art.º 2.º da Portaria 282/2014, de 30/12, conjugado com o n.º 1 do artigo 22.º do CFI; sejam considerados “investimentos iniciais”, os termos da alínea a) do paragrafo 40 do artigo 2º do RGIC, considerando-se como tais, 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, a uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente (conforme o disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 2º da Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro).

11. A Requerente declarou que os investimentos dizem respeito “investimento inicial” relacionado com a “criação de um novo estabelecimento” – tipologia 1.

12. A Requerente declarou que os investimentos dizem respeito à atividade no CAE 23630.

13. Declaração reiterada na resposta ao pedido de esclarecimentos no âmbito do procedimento inspetivo.

14. Solicitadas as faturas de aquisição dos investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI, a Requerente apresentou:

- Contrato de aluguer (senhorio – sociedade E... S A – NIF ... e inquilino a Requerente) de conjunto de equipamentos industriais para a produção de betão pronto, inclui o uso de parte do imóvel, central de betão e respetivos silos, tolvas e demais equipamentos, numa área estimada de 2.000 m².

Contrato efetuado a 08-01-2018, válido por 2 anos, com efeitos a 08-01-2018.

15. O senhorio e inquilino são representados por O..., administrador de ambas as sociedades.

- Contrato de locação financeira n.º ..., com o Banco Santander Totta, pelo valor total de 321.000,00 euros, por 48 rendas mensais com Valor Residual de 2% - 6.716,04 euros, sendo a 1ª renda antecipada de 01-03-2018. O contrato de locação financeira é sobre os equipamentos: “Betoneira; Betoneira; Betoneira; Viatura Mercedes-Benz Arocs 3240B matrícula: ...; Viatura Mercedes-Benz Arocs 3240B matrícula: ...; Viatura Mercedes-Benz Arocs 3240B matrícula: ...”.

16. Efetuada a análise dos factos por parte dos SIT é conclusão que a aquisição de veículos pesados, equipamentos para colocar nos referidos veículos e obras alegadamente localizadas em imóvel propriedade de terceira entidade, não permite por si só a criação de um novo estabelecimento.

17. Culminando na conclusão de que a Requerente não demonstrou a realização de um investimento inicial na tipologia indicada.

18. Ainda assim, efetuando uma apreciação dos elementos apresentados, foi averiguado que: - O contrato apresentado diz respeito a aluguer de equipamentos e não a

arrendamento de imóvel – arrendamento de “paredes nuas”. - Ainda que nele conste a referência a uso de parte de 2.000,00 m² de imóvel, não é feita a identificação matricial do imóvel que está a ser objeto do “aluguer” num todo.

19. De facto, tal como não foi considerado nos investimentos relevantes, o contrato de aluguer de equipamentos não é passível de ser considerado como investimento relevante nos termos do benefício do RFAI.

20. Mas aqui revelado como justificativo para a realização de obras em edifícios industriais.

21. Uma vez que a Requerente somente não é proprietária de imóveis no concelho de ..., onde fosse possível a realização de obras em edifícios industriais.

22. O contrato de locação financeira n.º ... apresentado, que diz respeito ao documento de suporte ao registo dos equipamentos nas rubricas de ativo fixo tangível, contém a classificação dos registos contabilísticos, mas, não se encontra assinado nem datado; apenas rubricado e somente apresenta no quadro da descrição das rendas – plano financeiro - a data de 27-03-2018, se bem que a 1ª renda tem data de 01-03-2018, data anterior à sua realização.

23. O referido contrato de locação compreende os veículos Mercedes-Benz Arocs 3240B matrículas: ...; ... e

24. Quanto aos investimentos relevantes no centro de betão de ... apenas importam as viaturas descritas no quadro: ... e ... com custo de aquisição de 107.000,00 euros cada.

25. Quanto às referidas viaturas, a 2020-01-02, operou-se uma transferência de locatário, cedência de posição contratual, tendo passado a ser a sociedade de NIF ... – F... LDA. Contribuinte/ agente económico cuja gerência também é exercida pelos administradores da Requerente.

26. O argumento da Requerente que as viaturas continuaram ao seu dispor não tem relevância para a apreciação dos requisitos no âmbito do benefício fiscal que a Requerente está a invocar.

27. Pois, desse facto resulta que não foi sequer cumprido o requisito de manutenção dos objetos de investimento durante o período definida na alínea c) do n.º 4 do artigo 22 do CFI, designadamente o requisito da manutenção pelo período de vida útil mínima conforme determina o DR n.º 25/2009 de 14 de setembro.
28. Quanto à “bomba de betão...” referenciada no quadro dos investimentos relevantes com um custo de 116.572,61 euros, pelos elementos ao dispor da AT, constatou-se que este equipamento foi acoplado à viatura Do tipo “Bomba lança betão”.
29. A viatura de matrícula ... - chassi identificado com um custo de 92.316,00 euros está registada com matrícula de 2018-....
30. Numa análise à situação da Requerente, os SIT constataram e fundamentaram que no período de 2018 a Requerente alienou a viatura de matrícula ... também do tipo “bomba lança betão”, de matrícula de 2002 e adquirido em 2012.
31. Concluindo que na situação em apreço, ambos os equipamentos, não cumprem o instituído no n.º 5 do artigo 22º do CFI, pois não traduzem uma adição de ativo, mas sim uma substituição.
32. Não concordando com a Requerente quando esta afirma que o facto da viatura alienada só permitir acoplar bombas de betão até 37m, enquanto que a viatura adquirida permite acoplar bombas de betão até 42m, representa um aumento de capacidade e por isso não se trata de substituição de equipamento.
33. Ao contrário da pretensão da Requerente, é de manter a conclusão do RIT, pois facto da bomba lança betão ter diferentes características, mais metros, apenas representa um maior alcance a partir do centro de rotação da viatura e não o aumento da capacidade de produção.
34. Para os efeitos em apreço, não representa um ativo distinto, mas sim uma substituição de equipamento.
35. Mais, ainda que a aquisição de equipamento em conjugação com a alienação de equipamento já existente se mostre tratar-se de uma imediata/direta substituição. De

referir que a substituição de equipamento não está unicamente subordinada à existência de alienações, na medida em que, sendo oportunidades de negócio, podem até não ocorrer; mas, de facto, está subordinada à aferição do desgaste ou obsolescência tecnológica, situação verificada no caso em apreço, quer por apreciação da data de matrícula e aquisição, como pelas declarações da Requerente.

36. Portanto, a aquisição em apreço é manifestamente uma substituição de equipamento já existente, quer pelo desgaste, quer pela obsolescência tecnológica, de modo a poder servir os fins a que o anterior se destinava inicialmente.

37. Quanto às obras em “edifícios industriais” declaradas no mapa de investimentos relevantes no valor de 61.775,5 euros:

38. Foi identificado o débito na rubrica contabilística 43211 24 – obras industriais central de ... por contrapartida da conta 453 4 – central de ..., correspondente a conta de investimentos em curso – ativos fixos tangíveis em curso, no valor de 71.661,40 euros, valor diferente do valor reconhecido como investimento relevante para RFAI.

39. Este registo corresponde à assunção que as obras em curso foram concluídas.

40. Na rubrica 453 4 – de ativos fixos tangíveis em curso tinham sido contabilizadas faturas de: materiais para contenção de terras e pavimento – 80% - emitidas por: ... –E... SA (sociedade proprietária do local alugado, possui os mesmos membros de administração); ... –F... LDA (possui os mesmos membros de administração); canalização de água e esgoto – 3% - emitidas por: ... –P...-UNIPESSOAL LDA; estrutura pré fabricada – 11% - emitidas por: ... –Q... -UNIPESSOAL LDA: estrutura metálica para apoio de silo - 6% - emitidas por: ...– R... LDA.

41. As faturas apresentadas (sendo, basicamente, referentes a blocos de contenção de terras, canalização, pavimento; e apenas uma fatura de estrutura pré-fabricada e outra para estrutura metálica para silo, as duas a totalizar 10.900,00 euros) não permitem aferir a constituição de um investimento inicial de criação de novo estabelecimento, nos termos da alínea d) do n.º 2 da Portaria 297/2015 de 21 de setembro, alegadamente Central de produção de betão em ..., mas, somente a realização de obras de melhorias.

42. Na essência, 80% do valor declarado de investimento em criação de novo estabelecimento diz respeito a aquisição de blocos de contenção de terras adquiridas ao proprietário do espaço alugado, que, efetivamente, dizem respeito a melhorias do espaço alugado a entidade relacionada (conforme supra descrito, pela idêntica estrutura dos corpos sociais da Requerente e do senhorio, é constatada a existência de relações especiais nos termos do artigo 63º do CIRC).
43. A aquisição de estrutura metálica não se afigura bastante para a colocação de um centro de produção pronto a laborar.
44. Não demonstrada a criação de um novo estabelecimento que por si só permita a atividade de produção de betão.
45. Efetivamente a Requerente não demonstrou que os investimentos indicados visam a criação de um novo estabelecimento nos termos definidos no RFAI.
46. Sobre a Central de ...–urbanização industrial ... –..., os SIT Solicitaram as faturas de aquisição dos investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI, a Requerente apresentou: Contrato de arrendamento (senhorio – sociedade E... SA – NIF ... e inquilino a Requerente) lote de terreno para construção n.º ..., localizado no... –... e ... – ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º... . Contrato efetuado a 30-09-2019, válido por 2 anos com efeitos a 01-10-2019. Contrato de locação financeira n.º... com o Banco Santander Totta, pelo valor total de 321.000,00 euros, por 48 rendas mensais com Valor Residual de 2% - 6.716,04 euros, sendo a 1ª renda antecipada de 01-03-2018. O contrato de locação financeira é sobre os equipamentos: Betoneira; Betoneira; Betoneira; Viatura Mercedes-Benz Arocs 320B matrícula: ...; Viatura Mercedes-Benz Arocs 320B matrícula:...; Viatura Mercedes-Benz Arocs 320B matrícula: ...”;
47. Efetuada a análise dos factos por parte dos SIT é conclusão fundamentada no RIT que a aquisição de veículos pesados, equipamentos para colocar nos referidos veículos e obras alegadamente localizadas em imóvel propriedade de terceira entidade, não permite por si só a criação de um novo estabelecimento. Culminando na conclusão

que a Requerente não demonstrou a realização de um investimento inicial na tipologia indicada.

48. Efetuada uma apreciação dos elementos apresentados, foi averiguado que: O contrato de arrendamento é sobre artigo matricial n.º ... (...) inscrito como terreno para construção sito em ... -... - ..., com terreno de 5.000,00 m² e área de implantação de edifício de 1.200,00 m²; O senhorio e o inquilino são representados pelos mesmos administradores. Não existe qualquer comunicação de contrato de arrendamento à AT sobre o artigo ... da freguesia de ... (... - ... - ...). O documento de contrato de arrendamento apresentado data a sua produção de efeitos a 01-10-2019, com a duração de 2 anos, ainda que com referência a renovação.

49. E a Requerente vem invocar investimentos relevantes para a elegibilidade de RFAI para construção de novo estabelecimento a execução de obras para a construção de central no exercício de 2018. Ou seja, em momento anterior ao arrendamento do imóvel.

50. Com a pretensão de alterar as conclusões tidas pelos SIT na não aceitação das despesas a Requerente invoca que o imóvel lhe foi colocado à disposição sem contrato de arrendamento.

51. Não obstante o invocado e apesar da especificidade dos corpos sociais de ambas as sociedades serem idênticos e daí ter subjacente a existência de relações especiais nos termos do artigo 63º do CIRC (não sendo possível comprovar as relações especiais pela alínea a) do n.º 4 (detentores do capital social), é segura a sua existência pela alínea d) do n.º 4, por os membros dos órgãos sociais – gerência/administração ser exercida pelas mesmas pessoas).

52. E a existência de relações especiais, embora possa potenciar a distorção da livre concorrência e práticas desleais, por si só não representa uma situação ilícita.

53. Em cumprimento com o n.º 2 do artigo 22º do CFI, que dispõe que para efeitos do disposto no regime do RFAI, consideram-se aplicações relevantes os investimentos desde que afetos à exploração da empresa.

- 54.** Não é passível de aceitar para efeitos de usufruição do benefício do RFAI as despesas de obras incorridas em imóvel que não se encontra afeto à atividade da empresa, em cumprimento das normas jurídico tributárias.
- 55.** Ao que acresce as faturas constantes do quadro a fls. 22 do RIT no total de 64.222,00 euros, não cumprirem as formalidades legais instituídas no n.º 3 e 6 do artigo 23º do CIRC, alínea c) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC, conjugado com a alínea b) do n.º 5 do artigo 36º do CIVA.
- 56.** Ainda que a Requerente argumente que seja referido o local de execução nas faturas, os normativos supra determinam que as faturas devem conter a descrição das prestações de serviços efetuadas, em termos qualitativos/de denominação e quantitativos, esse requisito, para além de relevante na determinação da base tributável e imposto nelas constante, é relevante para a aferição da prestação de serviços efetuada.
- 57.** Para o caso em apreço é, conseqüentemente, relevante para a apreciação da sua elegibilidade a constituir criação de um estabelecimento pronto a produzir.
- 58.** Assim sendo, desde logo, essas aquisições não são passíveis de ser consideradas elegíveis para efeitos do RFAI – criação de estabelecimento “novo” pronto a produzir
- 59.** Quanto às restantes faturas referentes a “obras” e “equipamentos industriais”, alega a Requerida, que algumas das faturas classificadas como “equipamentos”, não se afiguram tratar-se de equipamentos para produção de betão (portas, janelas, ...); algumas das faturas têm a seguinte descrição “para recicladora em ...”, metálicos “para acrescento em Tolva existente em central de ...”.
- 60.** Desde logo não estão em conformidade com o pretendido – investimento em central de betão em ..., e aquisição de bens em estado novo, pois revelam que em causa estejam a ser efetuadas reparações e melhorias em equipamento já existente.
- 61.** Por conseguinte, não é possível aferir que fosse adquirida qualquer central de betão, silos, tolva ou restantes equipamentos que se destinassem à criação de novo estabelecimento – tipologia para o qual a Requerente se declarou estar a candidatar - central de produção de betão – que permitisse a efetiva produção de betão.

- 62.** Quanto à viatura ..., é-lhe aplicado o referido no ponto supra, tendo a sua aquisição resultado do contrato de locação financeira n.º ... apresentado.
- 63.** Reitera-se que: a 2020-01-02 se operou uma transferência de locatário, por cedência de posição contratual, tendo passado a ser a sociedade de NIF ... – F..., agente económico em que igualmente existe a evidência de relações especiais.
- 64.** Daí resulta que não foi cumprido o requisito de manutenção dos objetos de investimento durante o período definida na alínea c) do n.º 4 do artigo 22 do CFI, designadamente o requisito da manutenção pelo período de vida útil mínima conforme determina ao DR n.º 25/2009 de 14 de setembro.
- 65.** Sobre a Central de ... – zona industrial ... – Rua ...– ..., a Requerida alega que, analisadas as faturas de aquisição dos investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI, e elementos apresentados, designadamente: Contrato de arrendamento (senhorio – sociedade S... S A – NIF ... e inquilino a Requerente) lote de terreno para construção – lote 14, localizado na zona industrial da ...–... - ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º... .
- 66.** A arrendatária pode “edificar, construir ou alterar alguns dos elementos corpóreos do imóvel”, “ficando tais benfeitorias a fazer parte do imóvel, sempre que o seu levantamento implique o detrimento do mesmo.”
- 67.** Fatura n.º FAC2/2455 de 04-09-2019 emitida pela ...– G... LDA no valor total de 350.000,00 euros; Corresponderá à aquisição de central de betão.
- 68.** Dos elementos ao dispor da AT, foi constatado que não existe comunicação do contrato de arrendamento.
- 69.** Os investimentos correspondentes a realização de obras em edifícios industriais e equipamento industrial, foram registados em rubrica de ativos fixos tangíveis (conta 4321126 e 43311273) por transferência de 480.454,97 euros da rubrica de ativos fixos em curso (conta 4538).
- 70.** O que representa que a 31-12-2019 foram as obras dadas como concluídas e os ativos afetos à exploração de atividade.

- 71.** No entanto, das faturas apresentadas foi concluído que: Apesar da apresentação da fatura n.º FAC2/2455 de 04-09-2019 emitida pela ... –G... LDA no valor total de 350.000,00 euros, com a descrição de aquisição de central de betão
- 72.** A propósito da análise do contante da fatura em apreço, consideraram os SIT, pertinente para acrescer à apreciação dos pontos anteriores, referentes à alegada central de betão em ... e ..., a observação de que os elementos supra descritos não são identificados na lista dos anteriores investimentos declarados pela Requerente.
- 73.** Esta circunstância corrobora as conclusões supra de que os investimentos efetuados não se revestem do carácter de investimentos relevantes para investimento inicial de criação de central de betão nos termos do RFAI.
- 74.** Quanto à aquisição titulada pela fatura em apreço.
- 75.** A referida fatura tem a menção do local de carga, mas não existe qualquer referência ao local de descarga, somente a citação que os bens foram colocados à disposição do adquirente a 2019-09-04.
- 76.** Também não existe qualquer referência que a fatura titula a transmissão de bens em estado novo.
- 77.** Elementos essenciais à apreciação da elegibilidade no âmbito do RFAI.
- 78.** No mapa de apuramento de mais e menos valias da alienação de ativos fixos tangíveis foi identificada a alienação de:
- a. conjunto de 4 silos para cimento;
 - b. central de betão com 4 tolas e TAP;
 - c. equipamento controle de produção CE;
- 79.** Alienação de ativos fixos tangíveis da Requerente em estado de uso titulada por fatura FTEE EE2019/125 de 13-09-2019 no valor de 79.950,00 euros (valor com IVA); à G... LDA – NIF ...; mesmo agente económico que efetuou a venda de equipamentos da fatura FAC2/2455 de 04-09-2019 no valor total de 350.000,00 euros à Requerente com a observação de “Central de betão composta por....”.

- 80.** Tendo sido conclusão dos SIT que a aquisição se trata de substituição de ativos por outros e não a adição de ativos nos termos do n.º 5 do artigo 22º do CFI.
- 81.** A Requerente invoca que a fatura de aquisição e bens à G... no valor de 350.000,00 euros deve ser considerada adição e ativos e não substituição alegando que a descrição de central de betão do ativo alienado está incorreta induzindo em erro e porque os elementos alienados não incluem misturadora e ainda porque tendo sido adquirida em 2012 está no elevado estado de degradação.
- 82.** Ora, apesar das alienações não incluírem a misturadora, não é razão justificativa para considerar que a aquisição já é um ativo distinto.
- 83.** É nosso entendimento que a alienação consubstancia uma oportunidade de negócio -venda de equipamento usado/desgastado/obsoleto.
- 84.** Independentemente de a Requerente ter conseguido proceder à alienação de algum equipamento, que não incluiu a venda de misturadora.
- 85.** É evidente que a Requerente é detentora de central de betão com 4 tolvas, 4 silos para cimento, equipamento de controle de produção, se bem que em estado de uso.
- 86.** Inclusive em estado de degradação, conforme declarações da Requerente.
- 87.** Para o seu uso em condições de funcionamento inicial, e sua locação em ..., foi necessária a sua substituição.
- 88.** Por outro lado, constata-se que o fornecedor G... também é aqui adquirente equipamentos usados (degradados ou não).
- 89.** Daí que, na aquisição de bens à G... importa a demonstração clara e inequívoca que a aquisição de bens se trata de bens em estado novo, não constando tal menção na fatura de aquisição.
- 90.** No entanto, apesar da consideração supra, é certo que a aquisição efetuada à G... representa a substituição de equipamento já existente, quer se encontre somente usado ou completamente desgastado ou obsoleto.

- 91.** Com efeito, as alegações da Requerente estão desprovidas de fundamento quanto aos requisitos à elegibilidade do benefício do RFAI, que, na sua essência, visam a adição de ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo com vista à criação de novo estabelecimento que permita a produção de betão.
- 92.** De facto, expurgada a fatura de aquisição da central de betão, considerada como substituição e não adição de ativo fixo tangível, as restantes faturas classificadas como “obras” por si só não permitem a criação de um estabelecimento para a produção.
- 93.** Designadamente porque, nas faturas com a descrição “central de betão – ...” ao não cumprirem as formalidades legais instituídas no n.º 3 e 6 do artigo 23º do CIRC, alínea c) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC, conjugado com a alínea b) do n.º 5 do artigo 36º do CIVA, desde logo, não possibilitam a apreciação da descrição das prestações de serviços efetuadas em termos qualitativos/de denominação e quantitativos de forma a deixar claro e inequívoco que esses equipamentos permitem a criação de um estabelecimento novo para a produção de betão e que cumprem os requisitos de elegibilidade para efeitos do RFAI.
- 94.** E nas restantes faturas que a Requerente classifica como obras ou equipamentos e em que a sua descrição é efetivamente “reparações” e “revisões” ou mesmo aquisições isoladas de equipamentos de baixo valor – motor, chapa, correia, silenciador, joelho, T-box, junções, desde logo, não consubstanciam aquisições de ativos fixos tangíveis em estado novo nos termos do n.º 2 do artigo 22º do CFI.
- 95.** Não obstante a linha argumentativa da Requerente a atividade de produção de betão tem particularidades ligadas à especificidade do produto que está a ser produzido.
- 96.** De facto, para além da impossibilidade contínua de produção e seu armazenamento, há a necessidade de colocação do produto em obra num curto espaço de tempo.
- 97.** Daí que a função das viaturas/ camiões betoneiras não seja exclusivamente o transporte, mas também a produção, pois são responsáveis pela mistura dos materiais: água, cimento, areia, pedra, aditivos.

- 98.** É ainda certo que no âmbito do exercício desta atividade ocorre a instalação de estaleiro de construção junto a grandes obras de construção. Estaleiros, que têm um gau de permanência variado em função da obra, e construídos através de unidades pré-fabricadas, módulos ou contentores, elementos amovíveis. Cuja função é distinta da criação de um novo estabelecimento de produção de betão.
- 99.** Na prática, a criação de estaleiro de construção não representa necessariamente a presença dos sujeitos passivos nessas regiões com carácter de permanência, naquilo em que recai a definição dos benefícios do RFAI, cujo objetivo subjacente não é seguramente a manutenção das atividades preexistentes, mas o incremento dessas atividades, de forma visível e não meramente marginal, pelo que não se basta com melhorias de eficiência ou eficácia.
- 100.** O fim dos investimentos iniciais no âmbito do RFAI deve permitir incrementos substanciais da atividade, de forma a colocar o nível de atividade do estabelecimento num patamar superior, ou seja, com potencial de crescimento sustentável e de criação de emprego.
- 101.** Deverá representar inequivocamente a criação de um novo estabelecimento de produção e não os vulgarmente designados estaleiros.
- 102.** Cabendo à Requerente o ónus da prova do invocado.
- 103.** De facto, tendo a Requerente declarado tratar-se de criação de novo estabelecimento, recai sobre a Requerente o ónus da prova da criação de novo estabelecimento - central de produção de betão - nos termos subjacentes ao RFAI.
- 104.** Prova que não logrou fazer.
- 105.** Inclusive, na impossibilidade de tal comprovação, vem agora a Requerente alterar a tipologia do investimento para aumento da capacidade produtiva, invocando que o aumento da faturação é comprovativo do aumento da capacidade produtiva.
- 106.** Ora, sobre essa circunstância, de referir que nem o aumento de faturação por si só é sinónimo de aumento da capacidade produtiva, nem o aumento de produção por si só é sinónimo de aumento da capacidade produtiva.

-
- 107.** O aumento da faturação pode estar relacionado com o aumento de preços.
- 108.** O aumento de produção pode estar relacionado com a utilização da capacidade de produção já instalada e não necessariamente o aumento da capacidade produtiva dos estabelecimentos face à já existente.
- 109.** Conclui a Requerida que recai sobre a Requerente o ónus da prova que a aquisição de ativos fixos tangíveis dizem respeito a aquisições relevantes nos termos que a legislação define para o efeito do benefício do RFAI, seja a comprovação que são ativos fixos tangíveis (AFT) em estado novo, situação não taxativamente descrita nas faturas de aquisição, seja pela comprovação que não se tratam de substituição de ativos, e pela comprovação que consubstanciam aquisições de ATF passíveis da criação de novo estabelecimento – tipologia que a Requerente declarou.
- 110.** Na verdade, se assim não fosse, toda e qualquer aquisição de ativo fixo tangível novo, seja com a mesma tecnologia ou com tecnologia mais recente ou melhoramentos seria passível de elegibilidade no âmbito do RFAI, e não é essa a realidade do benefício fiscal.
- 111.** Para esse efeito, não deve ser dado provimento à linha argumentativa apresentada pela Requerente com a pretensão de obter a alteração da decisão da reclamação graciosa.
- 112.** Quanto à alegação da ilegalidade dos atos de liquidação dos juros compensatórios.
- 113.** Ao contrário do invocado, no ato de liquidação encontram-se demonstrados os pressupostos de que depende a liquidação dos juros compensatórios, a sua qualificação e quantificação.
- 114.** Não existindo razão ao peticionado pela Requerente quanto à falta de fundamentação ou vício de forma da liquidação dos juros compensatórios.
- 115.** Cumpre, por último, referir que a Requerente invoca nos artigos 207.º a 214.º do ppa que a decisão final da reclamação graciosa desconsiderou os elementos suscitados no direito de audição exercido. Contudo, no decurso do procedimento de reclamação

graciosa em apreço, não deu entrada nos serviços da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de ... qualquer requerimento de exercício do direito de audição.

116. Conclui a Requerida que que o ato de indeferimento da Reclamação graciosa ora controvertido não padece de qualquer ilegalidade, devendo ser considerada improcedente a pretensão da Requerente.

117. E conclui que deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

2. Do Mérito

2.1. Questões Decidendas

Atentas as posições das partes, constitui questão central a dirimir a apreciação dos requisitos de aplicação do benefício fiscal do RFAI associado aos investimentos realizados em 2018 e 2019, em concreto:

- i. A comprovação do enquadramento das aquisições de equipamentos e obras efetuadas pela Requerente no conceito de “investimento inicial” (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2017, de 21 de setembro), e de que os bens adquiridos são bens novos e não visam substituir outros bens/equipamentos;
- ii. A ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios por vício de fundamentação e preterição do direito de audição;
- iii. A ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por falta de fundamentação, formal e substantiva.

2.2. Fundamentação De Facto

Consideram-se provados os seguintes factos, assentes na prova documental constante do processo:

A. A Requerente no ano de 2018 efetuou uma dotação de RFAI no montante de 166.582,67€, tendo este montante transitado na sua totalidade como saldo de RFAI para o ano seguinte. Cfr. RIT

B. No ano de 2019, a requerente efetuou uma dotação de RFAI no montante de 127.141,24€, tendo efetuado uma dedução de RFAI no montante de 166.582,67€, correspondente à dotação efetuada no ano de 2018, tendo transitado como saldo de RFAI, para anos seguintes, o montante de 127.141,24€. Cfr. RIT

C. A Requerente encontra-se inscrita com os seguintes CAE:

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	23630	FABRICAÇÃO DE BETÃO PRONTO	02/01/2008
CAE Secundário 1	23610	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE BETÃO PARA A CONSTRUÇÃO	23/02/2016
CAE Secundário 2	38112	RECOLHA DE OUTROS RESÍDUOS NÃO PERIGOSOS	23/02/2016
CAE Secundário 3	68100	COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS	23/02/2016

Cfr. RIT

D. A Requerente declarou que os investimentos afetos ao RFAI dizem respeito à atividade no CAE 23630. Cfr. RIT

E. A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária, com âmbito temporal ao exercício de 2019, realizado em cumprimento da Ordem de Serviço nº OI2022..., da qual resultaram correções em sede de benefícios fiscais no período em análise, conforme respetivo Relatório Final de Conclusões. As correções promovidas respeitam: ao Benefício Fiscal de RFAI - Regime fiscal de apoio ao investimento - previsto no CFI – Código Fiscal do Investimento. Cfr. RIT

F. Como fundamentos das correções de IRC realizadas, constam do RIT, com relevância para a matéria em apreciação nestes autos, os infra transcritos: Cfr. RIT

1 – Em Sede de IRC

A – Descrição da dedução à coleta de IRC e informação declarada no Anexo D da DR mod.22

O SP deduziu à coleta de IRC, a título de usufruição do benefício fiscal, Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), o valor de 166.582,67 €.

A dedução à coleta de IRC respeita ao saldo não deduzido no período anterior (período de 2018), conforme se demonstra, no quadro seguinte (quadro transcrito do anexo D da DR mod.22):

74 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10)															
NIF da soc. Individual (RETOS)		Diploma		Período a que respeita o benefício		Saldo caducado		Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período		Dedução do período		Saldo que transita para período seguinte	
744	0	1	742	2	2019	3	0,00 €	713	0,00 €	714	127.141,24 €	715	0,00 €	716	127.141,24 €
744	0	1	742	2	2018	3	0,00 €	713	166.582,67 €	714	0,00 €	715	166.582,67 €	716	0,00 €
744		1	742	2	SUBTOTAL	3	0,00 €	713	166.582,67 €	714	127.141,24 €	715	166.582,67 €	716	127.141,24 €
TOTAL						3	0,00 €	713	166.582,67 €	714	127.141,24 €	715	166.582,67 €	716	127.141,24 €

No quadro supra foi, ainda, inscrito, que no período de 2019, foi realizada uma “**dotação do período**”, no valor de 127.141,24€, sendo que a mesma transita, em saldo, para períodos seguintes.

A dedução efetuada no período (respeitante a saldo não deduzido no período de 2018), e a dotação do período de 2019, foram declarados como sendo respeitantes a um investimento inicial de **tipologia de investimento “001-Criação de um novo estabelecimento”**, conforme consta No quadro 078-A1 – “**INFORMAÇÃO RELATIVA A PROJETOS DE INVESTIMENTO DE ÂMBITO REGIONAL**”, do Anexo D da declaração de rendimentos mod.22, o qual passamos a reproduzir:

N.º linha	Tipo			Nº projeto/Código incentivo		Data de início do investimento		Data de fim do investimento		Tipologia de investimento		Identificação oficial do incentivo
782	1	750	D	751	742	752	01/03/2018	753	31/10/2018	754	1	755
782	2	750	D	751	742	752	01/02/2018	753	30/04/2018	754	1	755
782	3	750	D	751	742	752	01/06/2019	753	31/12/2019	754	1	755

No quadro 078-A1 – “**INFORMAÇÃO RELATIVA A PROJETOS DE INVESTIMENTO DE ÂMBITO REGIONAL**” consta um segundo quadro que passamos a reproduzir:

Nº linha		Região elegível		Código CAE		Montante total		Montante total atualizado	
782	1	756	PT185	757	23630	758	484.663,76 €	759	486.268,44 €
782	2	756	PT150	757	23630	758	454.167,25 €	759	455.670,96 €
782	3	756	PT16F	757	23630	758	508.564,97 €	759	508.564,97 €

Considerando a informação inscrita, no quadro supra, temos que:

- os investimentos realizados respeitam ao exercício da atividade com o CAE 23630 –“FABRICAÇÃO DE BETÃO PRONTO”;
- os investimentos foram realizados nas seguintes regiões elegíveis, nos termos do artigo 43.º do Código do IRC:
 - PT 185 – Lezíria do Tejo;
 - PT 150 – Algarve; e,
 - PT 16F – Região de Leiria.

B – Enquadramento Fiscal (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento).

O *RFAI* (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento), é um benefício fiscal que se traduz, na situação em análise, numa dedução à coleta de IRC (alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC), nas percentagens de 10% - PT 150 Algarve, e 25% - PT 185 Lezíria do Tejo e PT 16F Região de Leiria, sobre o valor total de investimentos elegíveis, em ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis.

Este benefício fiscal, foi criado pelo Orçamento Suplementar do ano 2009 (artigo 13.º da Lei 10/2009, de 10/03), e, sucessivamente prorrogado pelos OE's dos anos 2010, 2011 e 2012. Em 2013, foi transferido para o Código Fiscal do Investimento (CFI), pelo n.º 2 do artigo 1.º do DL 82/2013, de 17/06.

Posteriormente, foi aprovado um novo Código Fiscal do Investimento (CFI), através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que revogou, entre outros diplomas, o Decreto-Lei nº 82/2013, e aprovou, entre outros benefícios fiscais, um novo *RFAI*.

A legislação atual aplicável ao *RFAI* é a seguinte:

- a. Código Fiscal do Investimento (CFI) - artigos 22.º a 26.º;
- b. Portaria nº 297/2015, de 21/09;
- c. Portaria nº 282/2014, de 30/12;
- d. Regulamento U.E. 651/2014, de 16/06, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107º e 108º do Tratado da CE (Jornal Oficial U.E.

n.º 187, de 26/06), adiante designado por *Regulamento Geral de Isenção por Categoria* ou *RGIC*. O n.º 2 do artigo 1.º do CFI dispõe que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do RGIC;

- e. Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (2014-2020), publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013;
- f. Anexo I do TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia);
- g. Anexo I do TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia).

Após a leitura da legislação supra identificada, conclui-se que se consideram, aplicações relevantes, os investimentos que, cumulativamente, cumprirem com as seguintes condições:

- i. sejam afetos a uma atividade prevista no n.º 2.º do artigo 2.º do art.º 2.º da Portaria 282/2014, de 30/12, conjugado com o n.º 1 do artigo 22.º do CFI.

O SP declarou que os investimentos realizados **respeitam à atividade enquadrada no CAE 23630 — “FABRICAÇÃO DE BETÃO PRONTO”**, estando esta atividade prevista, no n.º 2 do art.º 2 do CFI, por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do mesmo diploma e na Portaria 284/2014, de 30 de Dezembro, para efeitos de usufruição do RFAI, e não está excluída nos restantes diplomas legais.

- ii. sejam considerados “*investimentos iniciais*”, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal, os investimentos relacionados com (cfr. o disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 2º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro):

1. **a criação de um novo estabelecimento;**
2. **o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;**
3. **a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou,**
4. **a uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.**

Na situação em análise, os projetos de investimento que foram declarados, pelo SP, no Anexo D da DR. Mod. 22, segundo o sujeito passivo, consubstanciam um “*investimento inicial*”, relacionado com a “criação de um novo estabelecimento”, conforme já foi relatado no presente relatório.

- iii. sejam considerados como aplicações relevantes (para efeitos de RFAI), nos termos do artigo 22.º do CFI.

Nos pontos seguintes, iremos analisar, os investimentos realizados em sede de "RFAI", tendo em consideração o "período a que respeita o benefício":

1.1 - Identificação dos investimentos realizados, no ano 2018, e considerados elegíveis pela A...
para usufruição do RFAI

- **Notificação efetuada pelos serviços de Inspeção**

Os Serviços de Inspeção, da Direção de Finanças de , enviaram, em 11/05/2022, "VIACIT", um pedido de elementos / prestação de esclarecimentos, nos termos do artigo 59.º e 63.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigos 29.º e 48.º do RCPITA (cfr. Anexo 2).

No ponto 4 da notificação, supra identificada, constam as questões formuladas sobre o "RFAI", que transitou em saldo de 2018, as quais passamos a transcrever:

"(...)

4 – Relativamente ao benefício fiscal Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) constata-se que foi deduzido à coleta (campo 355, do Quadro 10 da Modelo 22 / campo 715 do Quadro 074 do anexo D), o valor de 166.582,67 €, respeitante a projetos de investimento reportados ao ano de 2018 (campo 713 do Quadro 074 do anexo D). Para efeitos de análise do benefício fiscal solicitamos o envio dos seguintes elementos:

a) Quadro com identificação de cada um dos investimentos realizados e elegíveis para efeitos de RFAI, com indicação dos seguintes elementos (cfr. Portaria n.º 297/2015, de 21/09):

- i. descrição dos objetivos, áreas de intervenção, bem como o respetivo investimento inicial de acordo a tipologia de investimento, "criação de um novo estabelecimento";*
- ii. identificação da fatura, data e custo e aquisição de todas as aplicações elegíveis (cfr. alínea d), n.º1, do art.º 7.º);*
- iii. identificação de outros auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento e cálculo do montante dos auxílios, atualizado de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 da presente. Portaria (cfr. alínea g) do n.º 1 do art.º 7.º);*
- iv. determinação da intensidade dos auxílios concedidos ao mesmo investimento e cálculo do montante dos auxílios, em percentagem, entre o montante total dos auxílios de Estado e o montante das aplicações relevantes (cfr. alínea h) do n.º 1 art.º 7.º);*

v. cálculo do limite máximo de auxílio, de acordo com o disposto no artigo 43º do CFI (cf. alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º);

vi. apuramento, se aplicável, do excesso entre o limite máximo e o montante dos auxílios e o montante dos auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento, calculados, nos termos da alínea g) do n.º 1 do art.º 7.º da Portaria supra referida (cf. alínea j) do n.º 1 do artigo 7.º).

b) Declarações de não dívida emitidas pela Segurança Social e pela Autoridade Tributária.

c) Demonstração e comprovação da 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) n.º 4 do artigo 22.º do CFI, conjugado com alínea f) do n.º 4 do mesmo artigo e diploma.

d) Extratos de contas, reportado a 31/12/2018, dos ativos tangíveis e intangíveis.

e) Faturas que titulam a aquisição das aplicações consideradas elegíveis para efeitos dos Projetos de Investimento de 2018 objecto de RFAI.

f) Mapa de mais e menos valias, referente ao ano de 2018.

(...)"

O SP respondeu à notificação, através de mails, datados de 2022/06/09, o seguinte:

- Resposta ponto 4a): "descrição dos objetivos, áreas de intervenção, bem como o respetivo investimento inicial de acordo a tipologia de investimento, "criação de um novo estabelecimento".

O SP enviou, em anexo, ao mail supra identificado, o seguinte documento denominado por "Quadro resumo RFAI 2018:

RFAI - INVESTIMENTOS INICIAIS NA CRIAÇÃO DE UM NOVO ESTABELECIMENTO - 2018

		CENTRAL DE [] - Concelho de []			
		Zona Industrial []			
Data	Ficha	Conta	Documento	Bem Adquirido	Custo Aq.
01-03-2018	2018022	43311-199	Mercedes-Benz Arocs 3240B	[] (Autobetoneira)	107 000,00 €
01-03-2018	2018024	43311-201	Mercedes-Benz Arocs 3240B	[] (Autobetoneira)	107 000,00 €
29-08-2018	2018036	43311-223	Mercedes-Benz Arocs 3243B	[] (Chassis)	92 316,00 €
09-03-2018	2018043	43311-185	Bomba de Betão KCP42ZX5170 #067		116 572,61 €
31-10-2018	2018094	43211-24	Obras em Edifícios Industriais (valor de 2018)		61 775,15 €
Investimento Realizado					484 663,76 €
Benefício Fiscal					121 165,94 € 25%

		CENTRAL DE [] - Concelho de []			
		Urbanização Industrial []			
Data	Ficha	Conta	Documento	Bem Adquirido	Custo Aq.
02-02-2018	2018003	43311-180	Mercedes-Benz Arocs 3243B	[] (Chassis)	92 814,00 €
01-03-2018	2018023	43311-200	Mercedes-Benz Arocs 3240B	[] (Autobetoneira)	107 000,00 €
31-10-2018	2018095	43211-25	Obras em Edifícios Industriais		199 104,04 €
31-10-2018	2018096	43311-238	Equipamentos Industriais da Central		50 180,33 €
05-04-2018	2018049	43311-197	Compressor Mattei ERC 11H Mat Uxstih		5 068,88 €
Investimento Realizado					454 167,25 €
Benefício Fiscal					45 416,73 € 10%
Benefício Fiscal Atribuído no Ano					166 582,67 €

- Resposta ponto 4a)ii e Resposta ponto 4e):

- ✓ 1 mail com dois contratos de locação financeira:
 - Contrato de Locação Financeira Mobiliária n.º [] ; e,
 - Contrato de Locação Financeira Mobiliária n.º []
- ✓ 1 mail com extratos da conta #43311, respeitante ao período de 01/2018 a 10/2018, e respetivos documentos contabilísticos;
- ✓ 1 mail da conta #453 4 – "Central de []".

- Resposta ponto 4a)iii):

O SP não respondeu.

- Resposta ponto 4a)iv):

O SP não respondeu

- Resposta ponto 4a)v:

O SP não respondeu

- Resposta ponto 4a)vi:

O SP não respondeu

- Resposta ponto 4b):

- ✓ Declaração, datada de 28/12/2018, emitida pela **Segurança Social**, a qual tem inscrito o seguinte:

“(…)

Declara-se que a entidade contribuinte acima identificada tem a sua situação contributiva regularizada perante a segurança social (...).”

- ✓ Certidão, datada de 13/11/2018, emitida pelo **Serviço de Finanças de** **na qual está inscrito que, o SP “(…) tem a sua situação tributária regularizada, nos termos do art.º 177º-A e/ou n.º 5 e 12 do artigo 169.º, ambos do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (...).”**

- Resposta ponto 4c):

O SP respondeu, em mail enviado, em 7/09/2022, o seguinte:

“(…) Anexo os contratos dos novos postos de trabalho criados em

Nesta central foram criados 4 postos de trabalho. 3 para motorista e 1 para operador de máquinas.

(…)”.

- Resposta ponto 4d):

Extratos de contas, reportado a 31/12/2018, das subcontas das contas 43, 44 e 45.

- Resposta ponto 4 f):

Mapa de Mais-valias e Menos-valias Fiscais.

- **Apreciação da legitimidade do benefício fiscal**

Em face dos investimentos realizados, **com entrada em funcionamento no período de 2018**, o SP declarou o benefício fiscal (*RFAI*), descrito no Quadro seguinte:

Identificação do estabelecimento	Valor do Investimento declarado	Taxa do benefício	Valor do Benefício Declarado
<input type="text"/>	484 663,76	25%	121 165,94
<input type="text"/>	454 167,25	10%	45 416,73
	Total		166 582,67

Nos pontos seguintes, vamos analisar, **por “estabelecimento”**, os investimentos declarados:

❖ Estabelecimento de

O SP declarou ter realizado, os seguintes investimentos, no estabelecimento de

Data	Ficha	Conta	Bem Adquirido	Custo Aq. Contabilizado
01/03/2018	2018022	43311-199	Mercedes-Benz Arocs 3240B <input type="text"/> (Autobetoneira)	107 000,00
01/03/2018	2018024	43311-201	Mercedes-Benz Arocs 3240B <input type="text"/> (Autobetoneira)	107 000,00
29/08/2016	2018036	43311-223	Mercedes-Benz Arocs 3243B <input type="text"/> (Chassis)	92 316,00
09/03/2018	2018043	43311-185	Bomba de Betão KCP42ZX5170 #067	116 572,61
31/10/2018	2018094	43211-24	Obras em Edifícios Industriais (valor de 2018)	61 775,15
			Total	484 663,76

O SP enviou, em 08/01/2018, via mail um “*CONTRATO DE ALUGUER*” (cfr. Anexo 3), cujo teor passamos a transcrever:

“(...)

Primeira

O senhorio, aluga ao inquilino um conjunto de equipamentos industriais para produção de betão pronto, incluindo central de betão, respectivos silos, tolvas e demais equipamentos necessários ao bom funcionamento do mesmo, localizado na Zona Industrial do [redacted] freguesia e concelho de [redacted]. O presente aluguer inclui o uso de parte do imóvel industrial lá instalado, numa área suficiente ao normal funcionamento da unidade produtiva autónoma do inquilino, estimada em 2.000m².

Segunda

Este contrato é válido pelo prazo de dois anos, com efeitos a partir de 08/01/2018, e renovar-se-á automaticamente, pelo mesmo período, caso não haja denúncia pelas partes.

(...)”

O SP **não comprovou ter realizado um “investimento inicial”**, de tipologia “*criação de um novo estabelecimento*, em [redacted]”, para o exercício da atividade enquadrada no CAE 23630 –“*FABRICAÇÃO DE BETÃO PRONTO*”, conforme o disposto na alínea d), n.º 2 ,do art.º 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro. Pois, **os investimentos realizados** (aquisição de veículos pesados, equipamento para colocar nos referidos veículos e “obras” realizadas alegadamente num prédio localizado em [redacted] propriedade de entidade terceira relacionada), **não permitem só por si desenvolver a atividade de Produção de Betão.**

Mesmo não tendo demonstrado a realização de um “*Investimento inicial*”, na tipologia indicada, nos termos do citado normativo legal, analisou-se a **elegibilidade dos ativos adquiridos** para efeitos de “*RFAI*”.

O SP adquiriu, em 28/03/2018, através do Contrato de Locação Financeira n.º [redacted] celebrado com o Banco Santander [redacted] dois veículos pesados (cfr. Anexo 4).

Todavia, em consulta à base de dados da AT, verificou-se que A... [redacted] **cedeu a sua posição contratual**, em 1/01/2020, à entidade F... [redacted] LDA, NIPC: [redacted] (Cfr. Anexo 5).

Considerando a informação, supra descrita, elaborou-se o seguinte Quadro:

Bem Adquirido	Custo Aq. Contabilizado	Locação Financeira	Locader	NIPC	Nome do locatário de 28-03-2018 a 01-01-2020	Nome do locatário de 02-01-2020 a 28-03-2022	NIPC
Mercedes-Benz Arocs 3240B [] (Autobetoneira)	107 000,00	Contrato n.º []	Banco Santander Totta, SA	[]	A...	F...	[]
Mercedes-Benz Arocs 3240E [] (Autobetoneira)	107 000,00	Contrato n.º []	Banco Santander Totta, SA	[]	A...	F...	[]

O SP não cumpriu com a manutenção na empresa, dos bens objeto de investimento, descritos no quadro supra, **durante o período mínimo de vida útil** dos mesmos (4 anos), determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, conforme o disposto na alínea c) do n.º 4 do art.º 22 do CFI.

Relativamente, à viatura [] verificou-se em consulta à base de dados da AT, que a “Bomba de Betão KCP42ZX5170 #067”, foi acoplada (cfr. Anexo 6), tratando-se de uma viatura tipo “lança Betão”.

Sucedê que, o SP alienou, no período de 2018, a viatura [] do “tipo: lança Betão” (cfr. Anexo 7).

Dispõe o n.º 5 do art.º 22.º do CFI:

“Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.” (negrito e sublinhado nosso).

Na situação em apreço, não se verificou uma adição de ativo, mas sim uma substituição de ativos.

Considerando o exposto, os investimentos efetuados não são considerados elegíveis para efeitos de usufruição do Benefício Fiscal RFAI.

O SP declarou, ainda, para efeitos de “RFAI”, a realização de “**Obras em Edifícios Industriais**”, respeitante ao período de 2018, no valor de 61.775,15 €.

As "obras" foram contabilizadas, em 31-12-2018, a débito na conta #43211 24 – "Obras – Edif. Industriais – Central de [redacted]" e a crédito na conta #453 4 - "Central de [redacted]", através do documento interno n.º 12222, diário "DV", no valor de 71.661,40 € (valor superior ao declarado para efeitos de "RFAI").

O registo contabilístico, identificado no parágrafo anterior, informa que as "obras" foram concluídas, e consideradas como ativo fixo tangível. Ou seja, em 31-12-2018, os ativos foram afetos à exploração da atividade.

Na conta 453.4 - "Central de [redacted]", foram contabilizados, no período de 2018, os documentos descritos no quadro seguinte:

N.º documento interno	Diário	Data da contabilização	N.º Fatura	Data	Emitente	NIPC	Descrição	Valor
1120	DV	19/01/2018	16/814	19/01/2018	R... Lda		1 Estrutura Pré-fabricada	3 900,00
20132	FF	01/02/2018	FC1/1237	01/01/2018	E... Lda		"20 Paleta V.V." "90 Bloco Murete (...)" 40 "Bloco de Contenção de terras (...)" 510 "Blocos Murete(...)"	4 093,20
20133	FF	02/02/2018	FC1/1288	02/02/2018	E... Lda		40 "Bloco de Contenção de terras (...)"	3 000,00
20134	FF	05/02/2018	FC1/1341	05/02/2018	E... Lda		20 "Bloco de Contenção de terras (...)"	1 500,00
20135	FF	06/02/2018	FC1/1377	06/02/2018	E... Lda		20 "Bloco de Contenção de terras (...)"	1 500,00
20024	FF	07/02/2018	FC1/1462	07/02/2018	E... Lda		26 "Blocos de Contenção de Terras (...)"	1 950,00
20023	FF	09/02/2018	FC1/164	09/02/2018	F... Lda		"V/ transporte do dia 05-02-2018 n/ serviço de transporte de maciço GT n.º [redacted]"	150,00
20136	FF	16/02/2018	FC1/1769	16/02/2018	E... Lda		"2 Sentim 10 Tubos 40x20 (...)" "BLOCO CONTENÇÃO TERRAS (...)" "Bloco Murete(...)" "Caixa de de visita s/ fundo(...)" "Painel de Betão Armado (...)"	4 342,22
6009	FF	14/06/2018	FT 2016/36	14/06/2018	Q... Lda		"Fornecimento de estrutura metálica para apoio de silo com 9600 x 1800 mm, pintado de cor ral.9001. Central de [redacted]"	7 000,00
9226	FF	01/09/2018	376	29/08/2018	P... Unipessoal, Lda		"Canalização de água em tubo multicamadas" "Canalização de esgoto em tubo PVC"	1 555,00
10139	FF	27/10/2018	FC1/11499	27/10/2018	E... Lda		Pavimento "Classico", "Hexagono" e "Holanda" de Diversas cores	32 784,73
Total								61 775,15

Relativamente, às "obras", conclui-se que se tratam de aquisições isoladas de bens inerentes "a uma estrutura Prefabricada", "estrutura para apoio de silo" e "prestação de serviços de canalizações" e aquisições de diversos tipos de pavimento" e "Bloco de Contenção de Terras", as quais só por si, "não constituem um "investimento inicial", nos termos previstos na alínea d), n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro. Pois, trata-se apenas de obras de melhoria, alegadamente na "Central de Benavente", detida por uma entidade relacionada, não tendo ficado demonstrado, a criação do novo estabelecimento em Benavente que lhe permita desenvolver, só por si, uma atividade de produção de betão.

❖ Estabelecimento de

O SP declarou ter realizado, no estabelecimento de os seguintes investimentos:

Data	Ficha	Conta	Bem Adquirido	Custo Aq. Contabilizado
02/02/2018	2018003	43311-180	Mercedes-Benz Arocs 3240B <input type="text"/> Chassi)	92 814,00
01/03/2018	2018023	43311-200	Mercedes-Benz Arocs 3240B <input type="text"/> (Autobetoneira)	107 000,00
31/10/2018	2018095	43311-25	Obras em Edifícios Industriais	199 104,04
31/10/2018	2018096	43311-238	Equipamentos Industriais da Central	50 180,33
05/04/2018	2018049	43211-197	Compressor Mattei ERC 11 H Mat Uxstih	5 068,88
			Total	454 167,25

No que respeita às “Obras em edifícios industriais” e “Equipamentos industriais da central”, o SP enviou, em 7/09/2022, via mail, o contrato de arrendamento celebrado com a entidade E... SA, (senhorio), já identificada no presente relatório, com o seguinte objeto:

“(…)

Primeira

O senhorio, dono e legítimo proprietário, arrenda ao inquilino o lote de terreno para construção n.º localizado em freguesia de e concelho de (Algarve), descrito na Conservatória do Registo Predial de com o n.º e inscrito na matriz predial urbana, com o n.º

Segunda

Este arrendamento é efetuado pelo prazo de dois anos, com efeitos a partir de 01/10/2019.

(…)”.

O contrato de arrendamento foi celebrado em 01/10/2019, sendo esta data posterior ao ano de realização das obras (ano de 2018), e **tem um prazo de vigência de dois anos, não cumprindo, assim, com o prazo mínimo de manutenção do estabelecimento na região (3 anos ou 5 anos, consoante os casos), conforme previsto na alínea c) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.**

Será de referir, que o contrato de arrendamento não foi declarado à Autoridade Tributária, nem as respetivas “obras” foram declaradas para efeitos de Imposto Municipal de imóveis.

Dispõe o n.º 2 do artigo 22.º do CFI que:

“Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa” (negrito nosso).

Deste modo, a dedução à coleta de IRC declarada, no período de 2019, não é aceite para efeitos de usufruição do benefício fiscal “RFAI”.

Ainda assim, compilamos a informação existente nas faturas, que titulam a contabilização das “Obras” e dos “Equipamentos da Central”, num quadro (cfr. Anexo 8), concluindo-se o seguinte:

- faturas emitidas sem cumprirem com as formalidades legais (vide coluna “Apreciação” no quadro infra), nos termos do n.º 3 e 6 do art.º 23.º do Código do IRC por remissão alínea c) n.º 1 do art.º 23.º-A do Código do IRC, conjugado com a alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do Código do IVA. Logo, tais aquisições não são consideradas elegíveis para efeitos do benefício “RFAI”, no valor de 64.222,00 €, conforme consta no seguinte quadro:

N.º Doc. Interno	Diário	Data da Contabilização	N.º Fatura	Data	Emitente	NIPC	Descrição	Valor das Obras	Apreciação
20300	FF	28/02/2018	18 74	30/03/2018	U... Unip., Lda		Zona Industrial [redacted] Algarve Varios serviços prestados de mão de Obra	8 085,00	Não identifica a quantidade nem a natureza dos serviços executados
4111	FF	30/04/2018	18 76	30/04/2018	U... Unip., Lda		"Zona Industrial [redacted] Algarve varios serviços prestados de mão de obra"	18 086,25	Não identifica a quantidade nem a natureza dos serviços executados
5396	FF	31/05/2018	77	31/05/2018	U... Unip., Lda		"Obra: Zona industrial [redacted] Algarve "varios serviços prestados de mão de obra Assentamento de Pave"	15 550,75	Não identifica a quantidade nem a natureza dos serviços executados
10015	FF	17/10/2018	FAC 1/344	17/10/2018	V... Lda		"Trabalhos de movimentos de terra"	22 500,00	Não indica a quantidade
							Total	64 222,00	

- analisando as restantes faturas, respeitante às “obras” e “equipamentos industriais da central de betão”, verifica-se que não foi adquirida qualquer Central de Betão, silos, tolva e/ou restantes equipamentos que permitisse a produção de betão.

Em face do exposto, conclui-se que o SP **não comprovou ter realizado um “investimento inicial”**, na tipologia “criação de um novo estabelecimento”, em Lagoa, para o exercício da atividade enquadrada no CAE 23630 –

"FABRICAÇÃO DE BETÃO PRONTO", conforme o disposto na alínea d), n.º 2, do art.º 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro. Pois, os investimentos realizados não permitem a criação de um novo estabelecimento para o exercício da fabricação de betão pronto.

Ainda no que respeita à viatura com matrícula [] trata-se de um veículo pesado do tipo "lança betão", adquirido, em 2018, em regime de contrato de Locação Financeira n.º [] celebrado com o Banco Santander Totta (cfr. Anexo 4).

Em consulta à base de dados da AT verifica-se que *Antobetão* cedeu a sua posição contratual à entidade F... [] LDA, NIPC: [] conforme já foi descrito no presente relatório no "estabelecimento" [] (cfr. Anexo 9), não cumprindo com a obrigação de manter o ativo fixo tangível, no período estabelecido na alínea c) n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

❖ Conclusão

Neste sentido, ficou demonstrado que a A... [] **não possui legitimidade para usufruir da dedução à coleta de IRC, relativa à dotação de 2018, no âmbito do benefício fiscal RFAI**, porque **não demonstrou:**

- clara, e inequivocamente, que os investimentos efetuados se enquadram no conceito de "*investimento inicial*", da tipologia "*criação de um novo estabelecimento*", quer em [] quer em [], conforme obriga a legislação referente ao RFAI, já descrita ao longo do presente relatório;
- que os investimentos efetuados consubstanciam aquisições enquadradas no art.º 22.º do CFI e da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, conforme já foi descrito no presente relatório.

Face a tudo o que foi exposto, **propõe-se uma correção meramente aritmética a imposto (IRC) ao montante total de 166.582,67 €, por dedução indevida de benefícios fiscais (RFAI)**, nos termos do art.º 22.º do CFI, art.º 2 da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, em conjugação com a alínea c) n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC.

1.2 - Identificação dos investimentos realizados, no ano 2019, e considerados elegíveis pela
A... **para usufruição do RFAI**

- **Apreciação da legitimidade do benefício fiscal**

Em face dos investimentos realizados, o SP declarou no período de 2019, a dotação, para efeitos do benefício fiscal (RFAI), no valor de **127 141,24 €**.

No intuito de verificar a legitimidade da usufruição do benefício fiscal declarado notificou-se o sujeito passivo, em 11/05/2022, "VIAC TT" (cfr. Anexo 2).

O SP respondeu à notificação através de mails enviados em 2022/06/09, tendo o SP enviado um quadro resumo dos investimentos realizados para a "criação de um novo estabelecimento", em [] que passamos a transcrever:

"RFAI - INVESTIMENTOS INICIAIS NA CRIAÇÃO DE UM NOVO ESTABELECIMENTO - 2019

CENTRAL DE [] - Concelho de []

Ficha	Conta	Bem Adquirido	Custo Aq. Contabilizado
2019020	43311-258	Reciclador de Betão com tolva pequena	15 000,00
2019029	43311-263	Moldes metalicos para maciços	9 660,00
2019033	43311-266	Maquina de lavar pressão Nilfisk MH4M 200/960 FAX	3 450,00
2019047	43311-27	Obras em edificios industriais	70 985,99
2019048	43311-273	Equipamentos Industrias de Central de Betão	409 468,98
		Investimento realizado	508 564,97
			25%
		Benefício Fiscal declarado	127 141,24

(...)"

O "novo estabelecimento" localiza-se em Leiria, tendo sido enviado o contrato de arrendamento celebrado com S... [], SA, NIPC [], na qualidade de "senhorio", do qual vamos transcrever alguns parágrafos:

“(...)

CONSIDERANDO QUE:

- (A) A Senhora é a dona e legítima possuidora do seguinte imóvel: prédio urbano, lote de terreno para construção, sito na Zona [] ([] []), lote [] união das freguesias [] e [], concelho de Leiria, a confrontar a norte com o lote 32, a sul com Lote 18, a nascente com arruamento e a poente com o lote 15, inscrito na respetiva matriz predial urbana com o artigo [] e descrito na Conservatória do Registo Predial de [], sob o número [] com o alvará de utilização n.º [] 04 (unidade industrial – Indústria Classe B), emitido em 19 de Abril de 2004, pela Câmara Municipal de Leiria, conforme documentação que consta do Anexo I do presente “Contrato”, adiante designado por “o Imóvel”;

1. OBJECTO

- 1.1.** Pelo presente, a Senhora dá e a Arrendatária toma de arrendamento o Imóvel identificado e descrito nos Considerandos supra deste Contrato.
- 1.2.** O Imóvel é dado de arrendamento no estado em que se encontra, destinando-se a que a Arrendatária, aí proceda à instalação de uma central de betão pronto, cabendo a esta providenciar e diligenciar para obtenção de todas as licenças e demais autorizações, seja qual for a respetiva natureza, com vista à instalação e laboração da referida unidade, devendo cumprir todas as obrigações legalmente impostas para o respetivo fim, bem como suportar todos os encargos e taxas necessários ao mencionado fim.
- 1.3.** As atividades indicadas no número anterior da presente cláusula a desenvolver pela Arrendatária sê-lo-ão por exclusiva conta e risco desta, com efeito a contar da assinatura do presente contrato.
- 1.4.** A Arrendatária poderá edificar, construir ou alterar alguns dos elementos corpóreos do imóvel, mediante autorização prévia da Senhora, ficando tais benfeitorias a fazer parte integrante do imóvel, sempre que o seu levantamento implique o detrimento do mesmo.

(...)”

Em consulta à base de dados da AT verificou-se que foi comunicado, no ano de 2019, o contrato de arrendamento supra descrito.

O SP declarou, para efeitos de "RFA" a realização de "Obras em Edifícios Industriais" e "Equipamentos industriais de Central de Betão", respeitante ao período de 2019, os valores de 70.985,99 € e 409.468,98€, respetivamente.

Os investimentos, descritos no parágrafo anterior, foram contabilizados, durante o período de 2019, na conta #4538 "Central de [redacted]", tendo o saldo devedor, reportado a 31-12-2019, o valor de 480.454,97 € (70.985,99 € + 409.468,98 €), sido transferido (documento interno n.º 12181, Diário DV") para as seguintes contas:

- #4321126 – "Obras. Edif. Industriais - Central de [redacted]", o valor de 70.985,99 €; e,
- #43311273 – "Equipamentos Industriais – Central de [redacted]", o valor de 409.468,98 €.

O registo contabilístico, identificado no parágrafo anterior, informa que as "obras" foram concluídas e consideradas como ativo fixo tangível. Ou seja, em 31-12-2019, os ativos foram afetos à exploração da atividade.

Compilamos a informação existente nas faturas, que titulam os registos contabilísticos efetuados nas contas supra identificadas, no quadro que consta no **Anexo 10**, e concluímos o seguinte:

- foi emitida a fatura n.º FAC FA2/2455, datada de 04/09/2019, pela G... [redacted] Lda, respeitante à aquisição de uma Central de Betão composta por:

"(...)

Observações: CENTRAL BETÃO COMPOSTA DE:

- 4 - SILOS CIMENTO COMPLETOS COM CAPACIDADE DE 80 TONELADAS CADA.
- 4 - TOLVAS METÁLICAS COM CAPACIDADE TOTAL DE 40 TONELADAS.
- 1 - CINTA PESADORA CP 3000
- 5 - CINTAS TRANSPORTADORAS COM 800MM DE BANDA.
- 1 - BALANÇA DE CIMENTO CAPACIDADE DE 1500 KG.
- 1 - CONJUNTO DE VIBRADORES PARA AS TOLVAS.
- 1 - CONJUNTO DOSIFICADORES DE AGUA.
- 1 - MISTURADORA MAO 3000.
- 4 - SANFINS.
- 1 - EXTRUTURAPARA SUPORTE DA CENTRAL.
- 1 - QUADRO ELECTRIÇO PARA A CENTRAL.
- 1 - SISTEMA INFORMÁTICO PARA CONTROLE DA CENTRAL, ROBOTIZAÇÃO E GESTÃO DA MESMA.
- 1 - TODA A INSTALAÇÃO ELECTRICA E PNEUMATICA PARA O FUNCIONAMENTO DA CENTRAL.
- 1 - MONTAGEM DO EQUIPAMENTO COM ARRANQUE E VERIFICAÇÃO DO FUNCIONAMENTO DE TODO O SISTEMA.

Classificação		
Deb.	Cred.	Valor
4538		390.000,00
2132212		80.500,00
		220.935.400,00

(...)"

- no MAPA DAS MAIS-VALIAS E MENOS VALIAS FISCAIS (cfr. Anexo 11), foi declarado a transmissão onerosa de:
 - “Conj. 4 Silos para cimento”;
 - Central Betão Betão c/ 4 Tolvas e TAP; e,
 - Equipamento controle c/ produção – CE.

Em consulta ao SFAT da Faturação, enviado pela Antobetão, verificou-se que foi emitida a Fatura n.º FTEE EE2019/125, datada de 13/09/2019 a favor da G... Lda, NIPC

Em face do exposto, conclui-se que estamos na presença de uma substituição de ativos por outros, não se verificando uma adição de ativos, nos termos do n.º 5 do art.º 22.º do CFI.

- faturas emitidas sem cumprirem com as formalidades legais (vide coluna “Apreciação” no quadro infra), nos termos do n.º 3 e 6 do art.º 23.º do Código do IRC por remissão alínea c) n.º 1 do art.º 23.º-A do Código do IRC, conjugado com a alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do Código do IVA. Deste modo, tais aquisições são podem ser consideradas elegíveis para efeitos do benefício “RFAI”, no valor de 15.675,00 €, conforme consta no seguinte quadro:

N.º documento Interno	Diário	Data da contabilização	N.º Fatura	Data	Emitente	NIPC	Descrição	Valor	Apreciação
3047	FF	2019-03-27	Fatura Nº FT146	27/03/2019	W... Unipessoal, Lda		*Central de Betão Montagem e lubrificação de equipamentos.	3 135,00	Não identifica os equipamentos nem as horas de realização da Prestação de serviços
3048	FF	2019-03-27	Fatura Nº FT148	27/03/2019	W... Unipessoal, Lda		*Central de Betão Montagem e lubrificação de equipamentos.	12 540,00	Não identifica os equipamentos nem as horas de realização da Prestação de serviços
Total								15 675,00	

- faturas respeitantes a “reparações” e “revisões” de equipamentos que não consubstanciam aquisições de ativos fixos tangíveis, nos termos do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, no valor de 1.841,00 €, conforme se demonstra no quadro seguinte:

N.º documento Interno	Diário	Data da contabilização	N.º Fatura	Data	Emitente	NIPC	Descrição	Valor
7342	FF	2019-07-30	Fatura Nº FA 2019/19009	30/07/2019	X... Lda		*Reparar dois motores blindados envernizar Bobinagem substituir Rolamentos V380 CV 75 RPM 1500 Rolamento Ventilador (...)	814,00
9308	FF	2019-09-27	Fatura Nº FAC 1/1363	27/09/2019	Y... LDA		*REVISÃO DO COMPRESSOR ATLAS COPCO GX11*	1 027,00
total								1 841,00

❖ Conclusão

Em face do exposto, fica demonstrado que a A... não possui legitimidade para usufruir da dotação de RFAI referente ao ano de 2019, no âmbito do benefício fiscal RFAI, porque não demonstrou:

- clara, e inequivocamente, que os investimentos efetuados se enquadram no conceito de “*investimento inicial*”, na tipologia “*criação de novo estabelecimento*”, conforme obriga a legislação referente ao RFAI, já descrita ao longo do presente relatório;
- que os investimentos efetuados consubstanciam aquisições enquadradas no art.º 22.º do CFI e da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, conforme já foi descrito no presente relatório.

Face a tudo o que foi exposto, **propõe-se uma correção meramente aritmética, à dotação de RFAI, declarada em 2019 ao montante total de 127 141,24 €, produzindo efeitos no período de imposto em que for deduzida à coleta de IRC, nos termos do n.º 2 e n.º 5 do art.º 22.º do CFI, art.º 2 da Portaria 297/2015, de 21 de Setembro, em conjugação com a alínea c) n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC.**

G. No seguimento do procedimento de inspeção tributária, a AT emitiu as seguintes liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), n.º 2022 ... do ano de 2018, 2022 ... do ano de 2019, e n.º 2022 ... do ano de 2020, respetivos Juros Compensatórios, cuja data limite para pagamento era o dia 20 de fevereiro de 2023. Cfr. RIT

H. Das referidas liquidações, resultou o seguinte imposto a pagar: Liquidação de 2018 – 132.517,15€; Liquidação de 2019 – 147.507,03 €; Liquidação de 2020 – 185.075,19 €. Cfr. PA.

I. A Requerente interpôs reclamação graciosa, contra estes atos de liquidação adicional. Cfr. PA

J. A Requerente, foi notificada através do ofício de 2023-06-15 com identificação CAT2023..., disponibilizado no domicílio fiscal eletrónico do sujeito passivo a 2023-06-15, para, querendo, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição previsto no artigo 60º da LGT. Notificação que se considera efetuada no dia 05-07-2023 e o prazo para o exercício do direito de audição terminou em 20-07-2023. Cfr. PA

K. A Requerente foi notificada em 11 de Agosto de 2023, do despacho de 25 de Julho de 2023, do Senhor Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de ..., nos termos do qual foi indeferida a reclamação graciosa n.º ...2023..., na qual foi contestada a legalidade dos atos tributários de liquidação de IRC e de juros compensatórios impugnados nesta ação. Cfr. PA

L. A Requerente declarou, no anexo D da modelo 22 do período de tributação de 2019, o seguinte: Saldo RFAI não deduzido em período anterior (2018) no valor de 166.582,67 euros; Dotação do período de 2019 no valor de 127.141,24 euros; Ambas as dotações dizem respeito a investimento inicial de investimento em: Criação de um novo estabelecimento, declaração do sujeito passivo no campo 754 do Q078-A1; Relativas à atividade do CAE 23630 – Fabricação de betão pronto: Investimento na região PT ...– ..., de 01-03-2018 a 31-10-2018 – no valor de 484.663,76 euros; Investimento na região PT 150 –..., de 01-02-2018 a 30-04-2018 – no valor de 454.167,25 euros; Investimento na região de PT 16F-..., de 01-06-2019 a 31-12-2019 – no valor de 508.564,97 euros. Cfr. PA

M. A Requerente declarou que os investimentos dizem respeito “investimento inicial” relacionado com a “criação de um novo estabelecimento” – tipologia 1. Cfr. PA

N. No âmbito do procedimento inspetivo, AT solicitou as faturas e documentos relevantes quanto à aquisição dos investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI, respetivamente:

O. **Quanto ao ano de 2018 e sobre os investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI quanto à Central de ... – zona industrial..., encontram-se provados os seguintes factos:**

1. No âmbito do SIT foi solicitada à Requerente faturas e documentos de aquisição dos investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI e foi apresentado pela Requerente, um contrato de aluguer entre o senhorio – sociedade E... S A – NIF ... e inquilino a Requerente. Desse contrato resulta, o senhorio e inquilino são representados por O..., administrador de ambas as sociedades. O aluguer de conjunto de equipamentos

industriais para a produção de betão pronto, inclui o uso de parte do imóvel, central de betão e respetivos silos, tolvas e demais equipamentos, numa área estimada de 2.000 m2. Contrato efetuado a 08-01-2018, válido por 2 anos, com efeitos a 08-01-2018.

2. Foi apresentado pela Requerente, um contrato de Contrato de locação financeira n.º ..., com o Banco Santander Totta, pelo valor total de 321.000,00 euros, por 48 rendas mensais com Valor Residual de 2% - 6.716,04 euros, sendo a 1ª renda antecipada de 01-03-2018. O contrato de locação financeira é sobre os equipamentos: Betoneira; Betoneira; Betoneira; Viatura Mercedes-Benz Arocs 3240B matrícula:...; Viatura Mercedes-Benz Arocs 3240B matrícula:...; Viatura Mercedes-Benz Arocs 3240B matrícula: ...”.

3. Quanto às viaturas com a matrícula ... e ... com custo de aquisição de 107.000,00 euros cada, em 2020-01-02, operou-se uma transferência de locatário, cedência de posição contratual, tendo passado a ser a sociedade de NIF ... –F... LDA, cuja gerência também é exercida pelos administradores da Requerente.

4. Quanto às obras em “edifícios industriais” declaradas no mapa de investimentos relevantes no valor de 61.775,5 euros, foi identificado o débito na rubrica contabilística 43211 24 – obras industriais centrais de ... por contrapartida da conta 453 4 – central de ..., correspondente a conta de investimentos em curso – ativos fixos tangíveis em curso, no valor de 71.661,40 euros, valor diferente do valor reconhecido como investimento relevante para RFAI.

5. Na rubrica 453 4 – de ativos fixos tangíveis em curso foram contabilizadas faturas e: materiais para contenção de terras e pavimento – 80% - emitidas por: 501820361 –E... SA; ... F... LDA; canalização de água e esgoto – 3% - emitidas por: ...– P... UNIPessoal LDA; estrutura pré fabricada – 11% - emitidas por:...– Q...- UNIPessoal LDA; estrutura metálica para apoio de silo - 6% - emitidas por: ... –R... LDA.

6. As sociedades E... SA (...) e F... LDA (– ...), possui os mesmos membros de administração que a Requerente.

P. Quanto ao ano de 2018 e sobre os investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI quanto à Central de ... – urbanização industrial ... – ..., encontram-se provados os seguintes factos:

1. No âmbito do SIT foi solicitada à Requerente faturas e documentos de aquisição dos investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI e foi apresentado pela Requerente, um Contrato de arrendamento, entre o senhorio – sociedade E... SA – NIF ... e inquilino a Requerente, do lote de terreno para construção n.º ..., localizado no... – ... e ... – ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º..., inscrito como terreno para construção sito em ... – ... – ..., com terreno de 5.000,00 m2 e área de implantação de edifício de 1.200,00 m2;. Deste contrato resulta que foi efetuado a 30-09-2019, válido por 2 anos com efeitos a 01-10-2019, renovável. O senhorio e o inquilino são representados pelos mesmos administradores. E não existe qualquer comunicação de contrato de arrendamento à AT sobre o artigo ... da freguesia de ... (... - ...-...).

2. Foi apresentado pela Requerente, um Contrato de locação financeira Contrato de locação financeira n.º ... com o Banco Santander Totta, pelo valor total de 321.000,00 euros, por 48 rendas mensais com Valor Residual de 2% - 6.716,04 euros, sendo a 1ª renda antecipada de 01-03-2018. O contrato de locação financeira é sobre os equipamentos: Betoneira; Betoneira; Betoneira; Viatura Mercedes-Benz Arocs 320B matrícula:...; Viatura Mercedes-Benz Arocs 320B matrícula:...; Viatura Mercedes-Benz Arocs 320B matrícula:...”;

3. Quanto à viatura com a matrícula..., em 2020-01-02, operou-se uma transferência de locatário, cedência de posição contratual, tendo passado a ser a sociedade de NIF ... – F...LDA, cuja gerência também é exercida pelos administradores da Requerente.

Q. Quanto ao ano de 2019 e sobre os investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI quanto à Central de ..., – zona industrial ... lote...– Rua ...–..., encontram-se provados os seguintes factos:

1. No âmbito do SIT foi solicitada à Requerente faturas e documentos de aquisição dos investimentos considerados elegíveis no âmbito do RFAI e foi apresentado pela Requerente, um Contrato de arrendamento (senhorio – sociedade S... S A – NIF ... e inquilino a Requerente) lote de terreno para construção – lote ..., localizado na zona industrial da...– ...- ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º Não existe qualquer comunicação de contrato de arrendamento à AT deste contrato.
2. Uma Fatura n.º FAC2/2455 de 04-09-2019 emitida pela ...– G... LDA no valor total de 350.000,00 euros;
3. Os investimentos correspondentes à realização de obras em edifícios industriais e equipamento industrial, foram registados em rubrica de ativos fixos tangíveis (conta 4321126 e 43311273) por transferência de 480.454,97 euros da rubrica de ativos fixos em curso (conta 4538).
4. No mapa de apuramento de mais e menos valias da alienação de ativos fixos tangíveis foi identificada a alienação de conjunto de 4 silos para cimento; central de betão com 4 tolas e TAP; equipamento controle de produção CE;
5. Esta Alienação de ativos fixos tangíveis da Requerente em estado de uso titulada por fatura FTEE EE2019/125 de 13-09-2019 no valor de 79.950,00 euros (valor com IVA); à G... LDA – NIF... .

2.3. Factos Não Provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

2.4. Fundamentação Da Fixação Da Matéria De Facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar

sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, o PPA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal.

Em relação à prova testemunhal o depoimento de T..., responsável de compras, não se traduziu na comprovação de factos relevantes para a decisão.

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

3. Matéria De Direito

3.1. Delimitação das questões a decidir:

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões jurídicas que importa solucionar, no que respeita a ilegalidades autónomas suscitadas em relação ao ato de segundo grau (decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa), e à legalidade dos atos tributários em apreciação, cabe analisar o benefício fiscal previsto no RFAI, e se a Requerente cumpriu com os requisitos legalmente previstos para beneficiar do mesmo, e se observou o ónus da prova que lhe compete.

A Requerente alega que os elementos suscitados no direito de audição exercido pelo contribuinte não foram tidos em conta na decisão final e a decisão da reclamação graciosa é, pois, ilegal e não se encontra fundamentada em termos adequados assim violando o disposto nos artigos 60.º, n.º 7 e 77.º da LGT e 268.º da CRP.

A Requerida, contra-alegou, no sentido de que a Requerente não apresentou o seu direito de audição, tendo a Requerente sido notificada através do ofício de 2023-06-15 com identificação CAT2023..., disponibilizado no domicílio fiscal eletrónico do sujeito passivo a 2023-06-15, e o prazo para o exercício desse direito terminou em 2023-07-20.

Conforme resulta da factualidade, a Requerente foi notificada em 15-06-2023 através do ofício de 2023-06-15 com identificação CAT2023..., para vir exercer o seu direito de Audição. A Requerente não fez prova que tenha exercido o direito de audição, ou enviado à AT.

Compete à Requerente, uma vez que é ela que invoca o vício, demonstrar que exerceu e procedeu ao envio à AT o seu direito de audição. A Requerente não provou que enviou e exerceu o seu direito de Audição.

Nestes termos, improcede o vício invocado pela Requerente de violação do direito de Audição.

Concretamente, estão em análise os investimentos relativos ao ano de 2018, referentes à Central de Betão de ... e à Central de Betão de ..., e ao ano de 2019, referente à Central de Betão de

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

Porém e antes de entrarmos na análise concreta das correções efetuadas pela AT, é importante 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 Tributária 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 n.º 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 nos artigos 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).

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 seus investimentos preenchem os critérios previstos para efeitos do RFAI.

Neste contexto, chama-se à colação o decidido na decisão arbitral proferida a 22 de janeiro de 2021 no âmbito do processo n.º 82/2020-T (entre outras decisões arbitrais proferidas no mesmo sentido, designadamente aquela que foi proferida no Processo n.º 113/2022-T, de 12 de dezembro de 2022), de acordo com a qual "*existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à Autoridade Tributária 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 n.º 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” (nosso sublinhado). No mesmo sentido, pode ler-se no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido a 2 de julho de 2013 no âmbito do Processo n.º 06629/13 que “atento o disposto no art.º 74, n.º 1, da L.G.T., é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer prova dos pressupostos de sujeição ao regime de determinado benefício fiscal, enquanto facto impeditivo da tributação-regra”.

Mais se refere no Processo n.º 567/2021-T, de 15 de junho de 2022 (e é sublinhado noutras decisões arbitrais, tal como a proferida no Processo n.º 6/2022-T, de 15 de novembro de 2022 e a proferida no Processo 223/2022-T, de 6 de fevereiro de 2023, Processo n.º 210/2023-T de 5 de Janeiro de 2024) que “cabendo à Requerente o ónus de provar a verificação dos pressupostos do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI, cabia à Requerente afastar os indícios recolhidos pela AT e referidos no Relatório de Inspeção Tributária através de prova positiva e concludente, não bastando à Requerente criar dúvida sobre os factos relevantes para a averiguação dos referidos pressupostos”.

Ónus que iremos analisar em detalhe sobre cada investimento feito para Requerente que declarou para feitos de RFAI.

Passemos assim a apreciar, a questão sobre o tema dos Benefícios Fiscais de RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento.

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, está a ser feito para a prossecução da finalidade do Benefício, para tal afigura-se relevante compreender a natureza, objetivo e finalidade política e económica dos mesmos.

Nos presentes autos, os Benefícios aqui em questão, previstos no CFI, (RFAI), têm 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), 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.

Passemos assim à análise dos artigos 22.º e 23.º do CIF, o qual estipula o seguinte:

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros 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;

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

3 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se refere a alínea b) do número anterior não podem exceder 50 % das aplicações relevantes.

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

a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;

b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;

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;

d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

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).

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.

Artigo 23.º

Benefícios fiscais

1 - Aos sujeitos passivos de IRC previstos no n.º 1 do artigo anterior, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

a) Dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes:

1) No caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º:

i) 25 % das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de (euro) 10 000 000; (Redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)(Para efeitos da dedução prevista na subalínea i) do n.º 1) da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, alterado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, com a redação dada pela presente lei, podem ser considerados no período de tributação subsequente investimentos realizados no período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, desde que não tenham sido anteriormente integrados em qualquer um dos períodos.)

ii) 10 % das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de (euro) 10 000 000; (Redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)

2) No caso de investimentos em regiões elegíveis nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º, 10 % das aplicações relevantes;

b) Isenção ou redução de IMI, por um período até 10 anos a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes, nos termos do artigo 22.º;

c) Isenção ou redução de IMT relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º;

d) Isenção de Imposto do Selo relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º

2 - A dedução a que se refere a alínea a) do número anterior é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites:

a) No caso de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa resultar de cisão, até à concorrência do total da coleta do IRC apurada em cada um desses períodos de tributação;

b) Nos restantes casos, até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.

3 - Quando a dedução referida no número anterior não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC apurada em cada um dos períodos de tributação, no caso de investimentos abrangidos pela alínea a) do número anterior ou com o limite previsto na alínea b) do mesmo número, nos casos aí previstos.

4 - Para efeitos do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1, as isenções ou reduções aí previstas são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse do investimento para a região.

5 - Os benefícios fiscais previstos nos números anteriores devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º

6 - Caso os investimentos beneficiem de outros auxílios de Estado, o cálculo dos limites referidos no número anterior deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.

7 - Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos ficam sujeitos aos procedimentos especiais de controlo do montante dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento, nos termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pelas áreas das finanças e da economia.

Face ao exposto e atendendo ao fundamento das correções efetuadas, resulta que a conexão legalmente imposta entre o cumprimento do ónus da prova e os critérios cumulativos elencados no RFAI, assim numa primeira linha, compete à Requerente o cumprimento dos seguintes critérios do RFAI:

- a) Investimentos afetos à exploração da empresa - n.º 2 do artigo 22.º do CFI;
- b) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo – alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI;
- c) Investimento inicial e não um investimento de substituição, n.º 5 do artigo 22.º do CFI.
- d) Que os investimentos se mantiveram na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI;

Atendendo aos critérios supra elencados, num primeiro momento à Requerente compete-lhe demonstrar o cumprimento destes critérios, à semelhança de todos os investimentos que fez dentro do Benefício Fiscal, qual o objeto e finalidade dos mesmos, e como as despesas realizadas e declaradas para efeitos de RFAI são afetos à exploração da empresa, foram adquiridos em estado novo, se são um investimento inicial, e se mantiveram na empresa e na região durante um período mínimo de três anos.

Tratando-se de requisitos cumulativos, o não cumprimento de um deles, automaticamente afasta a aplicação do Benefício Fiscal, demonstrando-se desnecessário a verificação dos demais critérios previstos.

Iniciando a nossa análise sobre cada investimento:

Sobre os investimentos relativos à Central de Betão de ..., relativos ao ano de 2018

Sobre estes investimentos, encontra-se em apreciação um total de investimentos de 484.663,76€ e de RFAI 121.165,90€, respeitante aos seguintes investimentos:

Data	Ficha	Conta	Bem Adquirido		Custo Aq. Contabilizado
01/03/2018	2018022	43311-199	Mercedes-Benz Arocs 3240B	(Autobetoneira)	107 000,00
01/03/2018	2018024	43311-201	Mercedes-Benz Arocs 3240B	(Autobetoneira)	107 000,00
29/08/2016	2018036	43311-223	Mercedes-Benz Arocs 3243B	(Chassis)	92 316,00
09/03/2018	2018043	43311-185	Bomba de Betão KCP42ZX5170 #067		116 572,61
31/10/2018	2018094	43211-24	Obras em Edifícios Industriais (valor de 2018)		61 775,15
			Total		484 663,76

A Requerente em suma alegou:

- i. Às Autobetoneiras Mercedes-Benz 3240B, com matrículas ... e ..., que não cedeu a sua posição contratual à entidade F..., Lda: a Requerente manteve a posição contratual com o locador.
- ii. Ao Mercedes Bomba Lança betão ..., a aquisição desta viatura, não poderá ser considerado uma substituição de um ativo, pois esta viatura e a sua bomba de betão, foram adquiridas com o propósito de equipar a Central de Betão de ... com uma bomba lança betão de 42 metros.
- iii. As Obras Edifícios industriais relativas a obras de ampliação e adaptação às necessidades da atividade da Requerente, nomeadamente instalações fabris e administrativas, deverão ser consideradas aplicações relevantes em sede de RFAI, nos termos da alínea ii) a) do n.º 2 do artigo 22 do CF.

A Requerida, contra-alegou, em síntese:

- i. A viatura de matrícula ...- chassi identificado com um custo de 92.316,00 euros está registada com matrícula de 2018-06-18, os SIT constataram e fundamentaram que no período de 2018 a Requerente alienou a viatura de matrícula ... também do tipo “bomba lança betão”, de matrícula de 2002 e adquirido em 2012. Concluindo que na situação em apreço, ambos os equipamentos, não cumprem o instituído no n.º 5 do artigo 22º do CFI, pois não traduzem uma adição de ativo, mas sim uma

substituição. Para os efeitos em apreço, não representa um ativo distinto, mas sim uma substituição de equipamento.

- ii. A conclusão que a aquisição de veículos pesados, equipamentos para colocar nos referidos veículos e obras alegadamente localizadas em imóvel propriedade de terceira entidade, não permite por si só a criação de um novo estabelecimento. E que a Requerente não demonstrou a realização de um investimento inicial na tipologia indicada.
- iii. A Requerida, argumentou que quanto às obras em “edifícios industriais” declaradas no mapa de investimentos relevantes no valor de 61.775,5 euros, a Requerente não demonstrou que os investimentos indicados visam a criação de um novo estabelecimento nos termos definidos no RFAI.
- iv. Mais sustenta que não foi sequer cumprido o requisito de manutenção dos objetos de investimento durante o período definido na alínea c) do n.º 4 do artigo 22 do CFI, designadamente o requisito da manutenção pelo período de vida útil mínima conforme determina o DR n.º 25/2009 de 14 de setembro.

Vejamos, se estão cumpridos os critérios do RFAI, sobre os investimentos supra enumerados.

Analisando os investimentos aqui em questão, verifica-se que a Requerente cedeu, em 2 de Janeiro de 2020, a sua posição contratual à entidade F..., Lda, verificando-se uma transferência de locatário, quanto aos veículos Mercedes-Benz 3240B, com matrículas ... e

Com esta transmissão, os alegados investimentos não só deixaram de estar afectos a atividade da empresa como foram cedidos antes de decorrer o prazo mínimo de 3 anos.

Neste sentido, conclui-se que não se encontram preenchidos os critérios do n.º 2 e da alínea c) do n.º 4 ambos do artigo 22.º do CFI, por os investimentos não se encontrarem afetos à exploração da empresa e por não se verificar o cumprimento do período mínimo de três anos da manutenção do objeto do investimento.

Mais, a alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI prevê a possibilidade de um período inferior aos três anos quando o período mínimo de vida útil é inferior, o que não é aplicável aos presentes objetos de investimento, por se tratar de veículos que possuem uma vida útil superior a 3 anos.

Face ao exposto, os valores respeitantes aos Veículos com a matrícula ... e ... não beneficiam deste Benefício Fiscal, conseqüentemente é legal a correção efetuada pela AT.

Quanto ao investimento referente a Mercedes Bomba Lança betão ... e a Bomba betão - KCP42ZX5170, a qual lhe foi acoplada, e que é corrigido por não se tratar de um investimento inicial, mas sim um investimento de substituição. Isto porque, neste mesmo período de tributação de 2018, a Requerente alienou uma viatura usada do mesmo tipo (lança betão).

O RFAI impõe, como um dos critérios, que os investimentos sejam investimentos iniciais e não de substituição, assim, compete determinar se os investimentos aqui realizados consubstanciam num investimento de substituição ou num investimento inicial.

Sobre esta temática, vejamos, o artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), estabelece, entre outras, as seguintes definições, no que aqui interessa:

41) «*Auxílios regionais ao investimento*», os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica;

49) «*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*

Idêntica definição do «investimento inicial» é efetuada no artigo 4.º, n.º 2 do Código Fiscal do Investimento (CFI) em que se esclarece que

“Consideram-se projetos de investimento inicial 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 global de produção de um estabelecimento existente.”

Semelhante definição de «investimento inicial» é adoptada na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, em que se refere que

“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.”

Sobre o entendimento a conferir ao conceito de investimentos iniciais, veja-se a decisão arbitral Processo nº 235/2023-T de 2024-02-14, a qual refere *“Um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de investimento novo e adicional que seja, simultaneamente incremental em relação ao investimento já existente, em termos de capacidade instalada, não integra o conceito de investimento inicial, bem como as aquisições de ativos isolados e as reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado de novo” não cumpre com os requisitos de acesso ao RFAI e do DLRR.”*

Mais nos diz a referida decisão: *“Assim, um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de investimento novo e adicional que seja, simultaneamente incremental em relação ao investimento já existente, em termos de capacidade instalada, não integra o conceito de investimento inicial, bem como as aquisições de ativos isolados e as reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado de novo” e, por conseguinte, respondendo à questão in fine a Requerente não cumpre com os requisitos de acesso ao RFAI, na medida em que se considera incumprido um requisito essencial para o sujeito passivo*

poder beneficiar do ter realizado investimento inicial conforme estabelecido na al. d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015 e na al. a) do parágrafo 49 do art.º 2.º do RGIC.”

Veja-se igualmente a decisão de 27-05-2023 no processo 371/2022-T, “*As aquisições de bens de substituição ou destinados ao melhoramento de equipamentos já existentes não configuram um investimento inicial, de acordo com o artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, em execução do Regulamento Geral de Isenção por Categoria, Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014. Apenas se consideram elegíveis para efeitos de RFAI, nos termos do n.º 5 do artigo 22 do CFI, os investimentos em ativos fixos tangíveis afetos à exploração da empresa, adquiridos em estado de novo, que, nunca antes, tenham sido usados.*”

Sobre a diferença entre estes dois tipos de investimentos, relevantes 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;”

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.

Do enquadramento jurídico estabelecido supra resulta que apenas são relevantes para efeitos do RFAI os activos fixos tangíveis que forem afectos à exploração da empresa e que não

se encontrem abrangidos pelo âmbito de exclusão previsto nas várias subalíneas, da alínea a), do n.º 2, do artigo 22.º do CFI. Adicionalmente, exige-se que os activos tenham sido adquiridos no âmbito de uma das tipologias de “investimento inicial” admissíveis, o que significa que não pode estar em causa a aquisição de activos para fazer face a despesa corrente necessária ao normal funcionamento da actividade já desenvolvida, designadamente custos com pessoal, serviços contratados, comunicações, manutenções ou reparações de bens, entre outros já existentes.

Portanto, da legislação aplicável não decorre qualquer exclusão dos activos que podem ser considerados relevantes em virtude do seu “tipo” ou “natureza”. A este respeito, referiu-se no acórdão arbitral proferido em 15 de Junho de 2022, no âmbito do processo n.º 567/2021-T, que: *“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.”*

Competia à Requerente demonstrar que se trata de um investimento inicial, em estado novo, uma adição ao ativo, por outras palavras, competia-lhe demonstrar uma ação substancial da empresa para a implementação de um novo estabelecimento.

Consequentemente, torna-se necessário analisar em concreto, se os investimentos feitos pela Requerente nos anos de 2018 e 2019, cumprem com os normativos legais para serem considerados como um investimento inicial.

Dos investimentos em questão, realizados na Central de Betão de ..., concretamente à Mercedes Bomba Lança betão ... e Bomba betão - KCP42ZX5170, não ficou demonstrado tratar-se de um investimento inicial, consequentemente os investimentos realizados de 484.663,76€ não são elegíveis para feitos de RFAI, concluindo-se que não beneficiam deste Benefício Fiscal, sendo legal a correção efetuada pela AT.

O mesmo se pode concluir sobre as “obras” no valor de 61.775,5 euros, a Requerente não demonstrou que esses investimentos, constituem um investimento inicial, nos termos

suprarreferidos, pelo que não beneficiam deste Benefício Fiscal, sendo legal a correção efetuada pela AT.

Conclui-se que as correções efetuadas sobre os investimentos declarados pela Requerente quanto à Central de Betão de ..., relativos ao ano de 2018, num total de investimentos de 484.663,76€ e consequente RFAI de 121.165,90€, de acordo com os fundamentos supra expostos, são legais, não lhe assistindo razão à Requerente.

Sobre os investimentos relativos à Central de Betão de ..., relativos ao ano de 2018

Sobre estes investimentos, encontra-se em apreciação um total de investimentos de 454.167,25 e RFAI 10% 45.416,73, respeitante a:

Data	Ficha	Conta	Bem Adquirido	Custo Aq. Contabilizado
02/02/2018	2018003	43311-180	Mercedes-Benz Arocs 3240B (Chassi)	92 814,00
01/03/2018	2018023	43311-200	Mercedes-Benz Arocs 3240B (Autobetoneira)	107 000,00
31/10/2018	2018095	43311-25	Obras em Edifícios Industriais	199 104,04
31/10/2018	2018096	43311-238	Equipamentos Industriais da Central	50 180,33
05/04/2018	2018049	43211-197	Compressor Mattei ERC 11 H Mat Uxstih	5 068,88
			Total	454 167,25

A Requerente em suma alegou relativamente:

- i. À Autobetoneira Mercedes- Benz 3240B, com matrícula ... que não cedeu a sua posição contratual à entidade F..., Lda: a Requerente manteve a posição contratual com o locador. A viatura manteve-se ao serviço da Requerente, dado as características da mesma – Autobetoneira, com identificação do nome da Requerente, no seu exterior.
- ii. Aos investimentos indicados em sede de RFAI, no ano de 2018, na central de betão de ..., que totalizaram 454 167,25€ referem-se aos investimentos adquiridos em “estado novo”. A Requerente cumpriu assim com o prazo mínimo (prazo de 3 anos) de manutenção do estabelecimento na região, conforme previsto na alínea c) do nº

4 do artº 22º do CFI. Quanto ao facto de a data do contrato de arrendamento (1-10-2019) ser posterior à data das obras efetuadas e do início de laboração da central de betão de ... (ano 2018), esclarece-se que o dono do espaço é a empresa relacionada E..., Lda, tendo esta cedido gratuitamente o espaço enquanto decorriam as obras de adaptação e o arranque da operação da central de betão.

A Requerida, contra-alegou, em síntese:

- i. Efetuada a análise dos factos por parte dos SIT é conclusão fundamentada no RIT que a aquisição de veículos pesados, equipamentos para colocar nos referidos veículos e obras alegadamente localizadas em imóvel propriedade de terceira entidade, não permite por si só a criação de um novo estabelecimento. Culminando na conclusão que a Requerente não demonstrou a realização de um investimento inicial na tipologia indicada.
- ii. Em cumprimento com o n.º 2 do artigo 22º do CFI, que dispõe que para efeitos do disposto no regime do RFAI, consideram-se aplicações relevantes os investimentos desde que afetos à exploração da empresa. Não é passível de aceitar para efeitos de usufruição do benefício do RFAI as despesas de obras incorridas em imóvel que não se encontra afeto à atividade da empresa, em cumprimento das normas jurídico tributárias.
- iii. Acresce que é conclusão que as faturas constantes do quadro a fls 22 do RIT no total de 64.222,00 euros, não cumprem as formalidades legais instituídas no n.º 3 e 6 do artigo 23º do CIRC, alínea c) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC, conjugado com a alínea b) do n.º 5 do artigo 36º do CIVA. Assim sendo, desde logo, essas aquisições não são passíveis de ser consideradas elegíveis para efeitos do RFAI – criação de estabelecimento “novo” pronto a produzir.
- iv. Quanto às restantes faturas referentes a “obras” e “equipamentos industriais”, não é possível aferir que fosse adquirida qualquer central de betão, silos, tolva ou restantes equipamentos que se destinassem à criação de novo estabelecimento –

tipologia para o qual a Requerente se declarou estar a candidatar - central de produção de betão – que permitisse a efetiva produção de betão.

- v. Sobre a viatura ..., tendo a sua aquisição resultado do contrato de locação financeira n.º..., em 2020-01-02 se operou uma transferência de locatário, cedência de posição contratual, tendo passado a ser a sociedade de NIF ... – F..., agente económico em que igualmente existe a evidência de relações especiais. Daí resulta que não foi cumprido o requisito de manutenção dos objetos de investimento durante o período definida na alínea c) do n.º 4 do artigo 22 do CFI, designadamente o requisito da manutenção pelo período de vida útil mínima conforme determina ao DR n.º 25/2009 de 14 de setembro.

Analisando os investimentos aqui em questão, verifica-se que a Requerente cedeu em 2 de Janeiro de 2020, a sua a sua posição contratual à entidade F...a, Lda, verificando-se uma transferência de locatário, quanto ao veículo Mercedes-Benz com a matrícula

Com esta transmissão, os alegados investimentos não só deixaram de estar afectos a atividade da empresa como foram cedidos antes de decorrer o prazo mínimo de 3 anos.

Neste sentido, conclui-se que não se encontra preenchido os critérios do n.º 2 e da alínea c) do n.º 4 ambos do artigo 22.º do CFI, por os investimentos não se encontrarem afetos à exploração da empresa e por não se verificar o cumprimento do período mínimo de três anos da manutenção do objeto do investimento.

Mais, a alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, prevê a possibilidade de um período inferior aos três anos quando o período mínimo de vida útil é inferior, o que não é aplicável aos presentes objetos de investimento, por se tratar de veículos que possuem uma vida útil superior a 3 anos.

Face ao exposto, o valor respeitante ao Veículo com a matrícula ... não beneficiam deste Benefício Fiscal, sendo legal a correção efetuada pela AT.

Sobre as Obras no valor de 199 104,04€, equipamentos centrais no valor de 50 180,33€ e compressor no valor de 5 068,88€, a Requerente não comprovou mediante as faturas juntas, quais os equipamentos adquiridos, se foram adquiridos em estado novo, e se os mesmos foram adquiridos para um novo estabelecimento.

As faturas juntas pela Requerente, não permitem identificar, com o necessário grau de detalhe, a natureza nem a quantidade dos serviços e bens.

A Requerente, alegou e juntou um contrato de arrendamento do local onde seria implementada a Central de Betão de ..., com data de início de 01-10-2019, pelo que em 2018, data da realização destes investimentos a requerente não demonstrou a posse do imóvel, pelo que é de concluir que os investimentos não se encontravam afetos a exploração da empresa, não cumprindo com o critério previsto n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Adicionalmente, competia à Requerente demonstrar que essas despesas o foram para a criação de um novo estabelecimento localizado na Central de Betão de ..., que se tratava de um investimento inicial, em estado novo, uma adição ao ativo, por outras palavras, competia-lhe demonstrar uma ação substancial da empresa para a implementação de um novo estabelecimento.

Sobre o tema de investimento inicial, repita-se a fundamentação já supra exposta, a qual se aplica *ipsis verbis* ao presente pedido.

A Requerente não logrou comprovar que se tratava de um investimento inicial para a criação de um novo estabelecimento,

Igualmente, não se encontram preenchidos os requisitos do RFAI previstos na alínea f) do n.º 4 e no n.º 5 do artigo 22.º do CFI. ACM:não se suscita a questão dos postos de trabalho. Esta frase deve ser eliminada

Face ao exposto, os valores respeitantes a correções aos alegados investimentos relativos à Central de Betão de ..., no valor de 454 167,25 e RFAI 10% 45 416,73, não beneficiam do Benefício Fiscal, e por conseguinte legal a correção efetuada pela AT, não lhe assistindo razão à Requerente.

Sobre os investimentos relativos à Central de Betão de ..., relativos ao ano de 2019

Sobre estes investimentos, encontra-se em apreciação um total de investimentos de 508.564,97€ e RFAI 25% 127.141,24€, respetivamente:

Ficha	Conta	Bem Adquirido	Custo Aq. Contabilizado
2019020	43311-258	Reciclador de Betão com tolva pequena	15 000,00
2019029	43311-263	Moldes metalicos para maciços	9 660,00
2019033	43311-266	Maquina de lavar pressão Nilfisk MH4M 200/960 FAX	3 450,00
2019047	43311-27	Obras em edificios industriais	70 985,99
2019048	43311-273	Equipamentos Industrias de Central de Betão	409 468,98
		Investimento realizado	508 564,97
			25%
		Beneficio Fiscal declarado	127 141,24

A Requerente em suma alegou:

1. A Requerente alega que adquiriu por 350.000,00€, à G..., Lda, uma central de betão completa, com todos os equipamentos inerentes para que a mesma possa operar, destaca-se a sua misturadora, peça chave no funcionamento de qualquer central de betão, com referência “MAO 3000”, com uma capacidade volumétrica de 4.500lts na entrada e 3.000lts na saída, possibilitando 3 m3 por ciclo. E que com capacidade bastante superior, nunca poderia ser considerado como equipamento de substituição, da adquirida em 2012 pelo valor de 17.500€ - que não estava a operar. Atendendo a este facto, a aquisição deverá ser considerada uma adição de ativos, nos termos do nº 5 do artº 22º do CFI. cedido gratuitamente o espaço enquanto decorriam as obras de adaptação e o arranque da operação da central de betão.

A Requerida, contra-alegou, em síntese:

1. A Requerida alega, sobre a central de ..., que da análise do contante da fatura FAC2/2455 de 04-09-2019 emitida pela ... –G... LDA no valor total de 350.000,00 euros, consideraram os SIT pertinente para acrescer à apreciação dos pontos anteriores, referentes à alegada central de betão em ... e ..., a observação de que os elementos supra descritos não são identificados na lista dos anteriores investimentos declarados pela Requerente. Esta circunstância corrobora as conclusões supra de que os investimentos efetuados não se revestem do carácter de investimentos relevantes para investimento inicial de criação de central de betão nos termos do RFAI. E quanto à aquisição titulada pela fatura, a referida fatura tem a menção do

local de carga, mas não existe qualquer referência ao local de descarga, somente a citação que os bens foram colocados à disposição do adquirente a 2019-09-04. Também não existe qualquer referência que a fatura titula a transmissão de bens em estado novo. Elementos essenciais à apreciação da elegibilidade no âmbito do RFAI. Tendo sido conclusão dos SIT que a aquisição se trata de substituição de ativos por outros e não a adição de ativos nos termos do n.º 5 do artigo 22º do CFI.

2. A Requerida mais alega que na aquisição de bens à G... importa a demonstração clara e inequívoca que a aquisição de bens se trata de bens em estado novo, não constando tal menção na fatura de aquisição, sendo que o fornecedor G... também é aqui adquirente equipamentos usados (degradados ou não).
3. E, mais alega, nas faturas com a descrição “central de betão –...” ao não cumprirem as formalidades legais instituídas no n.º 3 e 6 do artigo 23º do CIRC, alínea c) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC, conjugado com a alínea b) do n.º 5 do artigo 36º do CIVA, desde logo, não possibilitam a apreciação da descrição das prestações de serviços efetuadas em termos qualitativos/de denominação e quantitativos de forma a deixar claro e inequívoco que esses equipamentos permitem a criação de um estabelecimento novo para a produção de betão e que cumprem os requisitos de elegibilidade para efeitos do RFAI.
4. E nas restantes faturas que a Requerente classifica como obras ou equipamentos e em que a sua descrição é efetivamente “reparações” e “revisões” ou mesmo aquisições isoladas de equipamentos de baixo valor – motor, chapa, correia, silenciador, joelho, T-box, junções, desde logo, não consubstanciam aquisições de ativos fixos tangíveis em estado novo nos termos do n.º 2 do artigo 22º do CFI.

Sobre as despesas no valor de 508.564,97€, à Requerente competia-lhe demonstrar o preenchimento de vários requisitos cumulativos para beneficiar deste Benefício fiscal sobre estas despesas, concretamente, competia-lhe demonstrar que essas despesas, foram para a criação de um novo estabelecimento localizado na Central de Betão de ..., que se tratava de um investimento inicial, em estado novo e demonstrar que este investimento resultou no aumento

da capacidade do estabelecimento existente, bem como se o investimento proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção.

Competia à Requerente demonstrar que se trata de um investimento inicial, uma adição ao ativo, por outras palavras, competia-lhe demonstrar uma ação substancial da empresa para a implementação de um novo estabelecimento.

Sobre o tema de investimento inicial, repita-se a fundamentação já supra exposta, a qual se aplica *ipsis verbis* ao presente pedido.

Da factualidade dada como provada, e dos documentos juntos pela Requerente, verificou-se que não conseguiu demonstrar que as despesas foram um investimento inicial, não logrou em demonstrar uma ação substancial para a implementação de um novo estabelecimento.

Adicionalmente a Requerente não logrou comprovar das despesas incorridas de 508.564,97€ quais os ativos adquiridos, o seu fim, a data de execução, por outras palavras, a Requerente não conseguiu demonstrar que com estas despesas foi criado um novo estabelecimento.

Consequentemente, a Requerente, tem de demonstrar, à semelhança de todos os investimentos que fez dentro do Benefício Fiscal, qual o objeto e finalidade, pelo que, não se encontrando preenchido este critério, não se afigura necessário verificar a comprovação dos demais critérios elencados.

Conclui-se que estas despesas no valor de 508.564,97€ não preenchem o critério previsto no n.º 5 do artigo 22º do CFI.

Por tudo o exposto, a Requerente, por força do ónus da prova que lhe compete, não conseguiu demonstrar os pressupostos que habilitariam estes investimentos realizados em 2018 e 2019 a serem enquadrados no RFAI. Donde, conclui este Tribunal Arbitral que a Requerente não cumpriu com os requisitos de elegibilidade para efeitos da aplicação do RFAI.

Sobre os dotação e dedução adicional de RFAI

A Requerente veio em sede de Reclamação Graciosa, solicitar a dotação e dedução adicional de RFAI, referente a investimentos adicionais que lhe proporcionaram capacitar as centrais de betão para um patamar superior, aumentando no seu todo a sua capacidade produtiva, no valor total de 1 596 563,61€. Mais sustentou, que os investimentos, efetuados em 2019 pela Requerente nas Centrais já existentes em ..., ..., ..., ..., ... e ..., enquadram-se como Investimento Inicial na tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, em cada uma das centrais, inserido numa estratégia global de investimento e crescimento, materializado com a aquisição de novos equipamentos, que terão como consequência o aumento da capacidade de produção, bem como a modernização e capacitação da empresa para um patamar superior ao nível quantitativo e qualitativo, com a otimização dos seus processos.

A Requerida, contra-argumentou, alegando que a Requerente invoca a realização de investimentos adicionais para os anos de 2018 e 2019, respetivamente, que permitiram aumentar a capacidade, investimentos que alega não terem sido considerados anteriormente. Recai sobre a Requerente o ónus da prova de que reúne os requisitos à sua elegibilidade. Quanto aos centros agora invocados como passíveis de enquadramento no âmbito do benefício de RFAI – ..., ..., ... e... – a Requerente não define concretamente a que tipologia de “investimento inicial” diz respeito para que possa ser apreciada a sua elegibilidade no âmbito do RFAI.

Atendendo à posição das partes, a Requerente pretende, acrescer aos investimentos inicialmente declarados, investimentos concluídos em 2018 nos centros de ... e ..., e analisados no RIT, investimentos adicionais de 139.645,37 euros e 129.714,68 euros, respetivamente, efetuados em 2019. E pretende, que investimentos em centrais não declaradas inicialmente sejam enquadrados na tipologia de aumento de capacidade produtiva de estabelecimento preexistente, respetivamente: Central Betão ... 211 081,83, Central Betão ... 273 585,00, Central Betão ... 111 732,99, Central Betão ... 486 251,58, Central Betão ... 244 552,16

A Requerente pretende assim ver incluído no RFAI estes novos investimentos nas Centrais de ... e ..., no valor de 139.645,37 euros e 129.714,68 euros, respetivamente, efetuados em 2019, que os mesmos sejam enquadrados na tipologia de criação de novo estabelecimento. Investimentos esses: no Centro de ...- rotativa para distribuição de agregados e Pá carregadora

DOSSAN através de contrato de locação n.º ... sobre BNP Paribas; e no Centro de ... - Módulos PF 8mx2, bomba de combustível + reservatório aéreo, e Pá carregadora DOSSAN através de contrato de locação n.º ... sobre Caixa Leasing;

Adicionalmente, a Requerente pretende que os investimentos nas novas Centrais, que não tinham sido declarados inicialmente, sejam agora tidos em consideração e que sejam enquadrados na tipologia de aumento de capacidade produtiva de estabelecimento preexistente.

Cumpra assim apreciar.

No que concerne aos novos investimentos Centrais de ... e ..., no valor de 139.645,37 euros e 129.714,68 euros, respetivamente, efetuados em 2019, cabe-lhe à Requerente demonstrar, pois é ela que o alega e de acordo com a tipologia declarada pela Requerente, foram realizados para a criação de novo estabelecimento, ou seja, estamos perante investimento inicial e não perante investimento de substituição, conforme estabelecido n.º 5 do artigo 22.º do CFI.

Conforme já referido, à Requerente compete-lhe demonstrar o cumprimento destes pressupostos, à semelhança de todos os investimentos que realizou dentro do Benefício Fiscal, qual o objeto e finalidade dos mesmos, e como as despesas realizadas e declaradas para efeitos de RFAI são afectos à exploração da empresa, foram adquiridos em estado novo, se são um investimento inicial, e se se mantiveram na empresa e na região durante um período mínimo de três anos.

Ora, a Requerente não demonstrou que esses novos investimentos, se qualificam como investimento inicial, que resultaram num novo estabelecimento, como tal não se enquadram na tipologia de investimentos iniciais para efeitos de RFAI.

Conclui-se que os novos investimentos Centrais de ... e ..., de acordo com os fundamentos supra expostos, não são elegíveis no âmbito do RFAI, não lhe assistindo razão à Requerente.

No que concerne aos novos investimentos nas novas Centrais, localizadas em ..., ..., ... e ..., compete à Requerente demonstrar, pois é ela que alega que os investimentos resultaram no aumento da capacidade do estabelecimento preexistente.

O n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, o n.º 2 do artigo 4.º do CFI e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 exigem, no que aqui interessa, que os investimentos estejam «relacionados» com aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

Basta a relação desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva para assegurar o direito da Requerente a dele usufruir, independentemente de se concretizar imediatamente na fabricação de novos produtos. Não há suporte legal para restringir a aplicação do benefício fiscal a investimentos que produzam resultados imediatos, nem sequer para o afastar quando, contra a vontade do investidor, os investimentos acabarem por não produzir os resultados pretendidos.

Consequentemente, a Requerente tinha que demonstrar, à semelhança de todos os investimentos que realizou para usufruir do Benefício Fiscal, qual o objeto e finalidade, pelo que, não se encontrando preenchido o critério, não se afigura necessário verificar a comprovação dos demais critérios elencados.

Contudo, e sendo o objetivo do ponto 49.º do artigo do RGIC, o aumento da capacidade, competiria assim à 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 esse aumento.

Conclui-se que novos investimentos nas Centrais de ..., ..., ... e ..., de acordo com os fundamentos supra expostos, não são elegíveis no âmbito do RFAI, não lhe assistindo razão à Requerente.

Perante o exposto, improcede integralmente o pedido da Requerente, sendo legais as correções efetuadas pela AT e respetivos atos de liquidação adicional emitidos.

Sobre o alegado vício de fundamentação da Reclamação Graciosa

Interessa começar por salientar que o dever de fundamentação desempenha a função primordial de permitir que o destinatário do ato se inteire das razões que subjazem à decisão (e conseqüente liquidação), permitindo o controlo da sua validade, através da análise dos respetivos pressupostos, e o acesso à garantia contenciosa, dando a conhecer ao sujeito passivo o itinerário cognoscitivo e valorativo para a AT ter decidido no sentido em que decidiu.

Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, deve considerar-se *“fundamentado o ato quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível por um destinatário normal colocado na posição em que se encontra o seu real destinatário”* – Acórdão proferido no processo n.º 1051/09, de 17 de novembro de 2010.

A Requerente alega não estar devidamente fundamentada a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, no que não tem razão, pois da mesma constam os respetivos fundamentos de facto e de direito e estes são claramente perceptíveis, tendo aquela entendido perfeitamente o seu sentido e alcance, de tal forma que os rebate no pedido de pronúncia arbitral, pelo que improcede o vício de falta de fundamentação (formal) suscitado pela Requerente. Em relação à falta de fundamentação material, conforme resulta do antes exposto, a AT demonstrou, desde logo, no RIT e também na decisão da Reclamação Graciosa, os pressupostos das correções efetuadas, sem que a Requerente tenha conseguido provar, como lhe competia, os pressupostos de facto do benefício (RFAI) que invoca, pelo que também improcede este argumento.

Da ilegalidade dos juros compensatórios.

A Requerente vem alegar que das liquidações de Juros Compensatórios em causa não consta qualquer menção aos motivos essenciais pelos quais tais juros podem e foram liquidados, e que não foi dada à Requerente a oportunidade de participar, em sede de audiência prévia, na decisão de liquidação dos juros.

A Requerida, contra-alegou, sustentando, que no ato de liquidação encontram-se demonstrados os pressupostos de que depende a liquidação dos juros compensatórios, a sua qualificação e quantificação, e no RIT estão evidenciados os elementos necessários à perceção e conhecimento do caminho cognoscitivo e valorativo tido pelo SIT na tomada de decisão que conduziu, por dedução indevida de crédito de imposto por via do benefício fiscal RFAI, à liquidação de IRC em apreço e subjacente ao cálculo dos juros compensatórios.

Conforme resulta do RIT, não existe qualquer menção a juros compensatórios, consequentemente a Requerente desconhece e não teve oportunidade de exercer o seu direito

de audição, resultando na violação do princípio da participação previsto no artigo 60.º da LGT, se não vejamos,

Sobre o princípio da participação e o consequente direito de audição, estabelece o artigo 60.º da LGT, o seguinte:

“Artigo 60.º

Princípio da participação

1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2 - É dispensada a audição:

- a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;*
- b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.*

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.

4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.

7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão. “

A este propósito importa, reter, o princípio da audiência dos interessados previsto no n.º 1 do artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), embora não corresponda a um direito fundamental, é uma concretização do modelo da administração participada expresso no n.º 5 do artigo 267.º da C.R.P., que impõe à Administração Pública o princípio da participação dos particulares na formação das decisões que lhe digam respeito, sendo uma das manifestações mais flagrantes do modelo da Administração aberta.

O direito de audição, encontra a sua consagração constitucional no artigo 267.º, n.º 5, da CRP: “o processamento da atividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”.

Como decorre da norma constitucional, o regime do direito de audição é relegado para «lei especial», a definição dos termos em que tal direito será exercido, o que no caso presente, encontramos o seu regime no disposto no artigo 60.º da LGT:

Com efeito, o direito ou o dever de audição-prévia, constitui uma garantia de defesa dos particulares, de modo a permitir a justeza e a correção do ato final do procedimento.

Dada a sua importância, o direito de audição-prévia só pode ser dispensado nas situações legalmente previstas no artigo 60.º, n.º 2 e 3 da LGT.

É entendimento jurisprudencial, a existência de duas situações em que a omissão prévia da audição poderá não ter consequências invalidantes.

Tem sido admitido o princípio do aproveitamento do ato tributário, quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insuscetível de influenciar a decisão final, o que acontece em geral, nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente, ou, se trate de atividade administrativa vinculada, não se vislumbrando a mínima possibilidade de a audição poder ter influência sobre o conteúdo da decisão. (Ac. do STA n.º 0548/12 de 24-10-2012 Relator: Fernanda Maçãs)

O que exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso, com vista a aferir se se está ou não perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela participação do interessado. (Ac. do STA n.º 01391/14 de 25-06-2015 Relator: Francisco Rothes).

Na segunda situação, havendo procedimento de segundo grau, quer o ato primário tenha sido mantido quer tenha sido alterado e substituído pelo ato do segundo grau, “...a decisão administrativa final acaba por ser o ato de segundo grau, pelo que deverá ser em relação a este ato que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação” Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in "Lei Geral Tributária" anotada, 2012, pp. 517. (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo: 01196/05.0BEPRT de 02-02-2017)

Como nos diz também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo: 02046/04.0BELSB de 14-10-2020: “*O afastamento do efeito anulatório por preterição do direito de audiência, por via da aplicação do princípio do aproveitamento do acto administrativo, apenas pode ocorrer quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insusceptível de influenciar a decisão final, o que acontece, em geral, nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de actividade administrativa vinculada.*”.

Retomando os autos, da factualidade e prova descrita, o RIT não possui qualquer referência à existência ou liquidação de juros compensatórios.

Consequentemente, existiu omissão, que impediu a Requerente de exercer o seu direito de audição, ou seja, impedindo-a de se defender.

Com a omissão do direito de audição sobre os juros compensatórios, o direito do contribuinte, ficou prejudicado, com a consequência de tal procedimento assumir carácter invalidante.

A Preterição do direito de audição quanto à liquidação de juros compensatório é causa de anulabilidade.

Nestes termos procede o vício alegado pela Requerente, concluindo-se pela ilegalidade das liquidações na parte referente aos Juros Compensatórios referentes aos anos de 2019 e 2020, respetivamente no valor de 14.530,84€ e 6.883,04€.

4. Decisão

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas no segmento referente aos juros compensatórios dos anos de 2019 e 2020, respetivamente no valor de 14.530,84€ e 6.883,04€;
- b) No mais, julgar improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IRC, relativas ao exercício de 2018, 2019 e 2020.

5. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 315.717,39 (trezentos e quinze mil, setecentos e dezassete euros e trinta e nove cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada.

6. Custas

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 no valor de 5.134,41€ e a cargo da Requerida no valor de 373,59 €, em função do decaimento.

Lisboa, 28 de junho de 2024

Alexandra Coelho Martins - Árbitro Presidente

Rita Guerra Alves – Árbitro Vogal Relator

A. Sergio de Matos - Árbitro Vogal