

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 463/2019-T

Tema: IRC – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

Decisão Arbitral

Acordam em tribunal arbitral

Relatório

1. A..., S.A., com sede na Rua ... n.º..., ..., Barcelos, NIF..., (doravante designada por "Requerente") apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

A Requerente pede:

- a) A anulação da liquidação adicional de IRC ... e da liquidação de juros compensatórios 2019 ..., relativas ao exercício de 2015, no valor total de € 94.056,65 (demonstração de acerto de contas 2019..., compensação 2019...), pelos seguintes motivos:
 - a) Errada apreensão e aplicação dos factos relevantes para a decisão;
 - b) Violação de lei, por ilegal interpretação do art. 2.º, 22.º do RFAI;
 - c) Ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria 282/2014, de 30/12 (art. 1.º), na interpretação efetuada pelo acto impugnado;

- d) Violação de lei, por ilegal interpretação do RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categorias – Regulamento 651/2014, da Comissão de 16/6/2014), nomeadamente nos artigos 1.º, 2.º e 13.º e do OAR (Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014/2020 publicada no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209 de 23/7/2013), nomeadamente o ponto 10.º (e legislação para que remete);
- e) Vícios de fundamentação.
- b) A condenação da Administração Tributária à devolução da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios calculados à taxa legal, desde o pagamento (ocorrido a 09.05.2019) até integral reembolso.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 12-07-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 03-09-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 23-09-2019.

A AT apresentou a sua Resposta em 28.10.2019, defendendo, em suma, o seguinte:

- tal como a própria Requerente refere nos artigos 11.º a 14.º do pedido arbitral, e da descrição do investimento por si efetuada para efeitos de candidatura ao POR 2020, a atividade por si desenvolvida consiste na "Fabricação de Produtos à base de carne" e compreende a preparação, a fabricação e o acondicionamento de produtos à base de carne (inclui aves), obtidos pelos processos de aquecimento, fumagem, secagem, salga ou outros processos físico-químicos, assim como preparados de carne refrigerados ou congelados (salsichas frescas, hambúrgueres, almôndegas, croquetes, empadas de galinha, etc.), bem como a preparação de pastas de carne ou fígado;

- em face da atividade desenvolvida pela Requerente é preciso analisar se os produtos comercializados são considerados “produtos agrícolas” de acordo com o anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;

- relatam os SIT que, mediante a visualização dos artigos/produtos constantes nas guias de transporte entre 2015 e 2017, constataram que os bens comercializados se encontram enumerados na nomenclatura do Anexo I do Tratado, com principal destaque para a classificação do “Capítulo 2 - Carnes e miudezas comestíveis” e do “Capítulo 16 - Preparados de carne, de peixe, de crustáceos e de moluscos”, donde resulta plenamente demonstrado que os produtos transformados e comercializados pela Requerente preenchem o conceito de “produtos agrícolas” para efeitos de aplicação das OAR e do RGIC;

- a leitura conjugada das disposições constantes do n.º 1 do artigo 22.º do CFI e do artigo 1.º da Portaria nº 282/2014, de 30 de dezembro, exclui do âmbito de aplicação do RFAI as atividades relacionadas com a “produção agrícola e a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”;

- uma vez que a Requerente desenvolve atividades relativas à preparação/confeção e comercialização de produtos considerados agrícolas tal como se encontram enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na Nomenclatura Combinada, os investimentos efetuados não são elegíveis para efeitos do RFAI;

- não se vislumbram motivos para concluir que a correção não seja considerada devidamente fundamentada, tanto assim que a Requerente refuta detalhadamente os elementos de facto e de direito invocados pelos SIT e constantes do RIT;

- quanto à inconstitucionalidade, sendo as designações das atividades constantes do citado n.º 2 do art.º 2.º do CFI heterogéneas, ou seja, não possuindo um grau suficientemente preciso para que se possam considerar como bastantes para, *per se*, fundamentar a aplicação do benefício em casos concretos, o legislador optou por remeter, através do n.º 3 do mesmo artigo, para portaria específica a concretização dos códigos de atividade económica (CAE) aos quais o benefício será aplicável, o que veio a ser concretizado através da Portaria n.º 282/2014, de 30.12. Tendo o legislador definido o leque dos sectores de atividade - no n.º 2 do artigo 2.º e no n.º 1 do artigo 22.º, do CFI - mas de forma condicionada, *i.e.*, estatuinto que, na delimitação das atividades exercidas pelos sujeitos passivos, devem ser tidos “em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3”, ficou claro que as atividades económicas para as quais se dirigem os incentivos do RFAI seriam apenas as previstas na portaria a publicar, à qual incumbiria fixar disposições regulamentares necessárias à boa execução dos incentivos fiscais. Contrariamente ao que a Requerente afirma, não se trata de direito circulatório, nem se entende a invocação da norma legal constante do artigo 68.º -A da LGT. A Portaria n.º 284/2014 não limita o CFI, mas, isso sim, responde à necessidade de conformar o direito nacional com o direito comunitário, atentas as regras do RGIC e das OAR aplicáveis, como de resto a lei de autorização legislativa determina. Assim, não pode ser invocado o vício de inconstitucionalidade formal resultante da limitação das atividades económicas abrangidas pelos incentivos fiscais ao investimento pela Portaria n.º 282/2014.

Por despacho de 07-11-2019, o tribunal notificou a Requerente para dizer se mantinha interesse na prova uma vez que a Autoridade Tributária e Aduaneira havia mostrado oposição à produção de prova testemunhal e afigurando-se estar em causa apenas uma questão de direito.

Decorrido o prazo fixado pelo Tribunal, a Requerente nada veio dizer. Assim, o Tribunal dispensou as partes da realização da reunião a que respeita o artigo 18.º do RJAT através de despacho de 11.12.2019. Nele fixou também a data para a prolação da decisão final, bem como o prazo para alegações finais.

Contudo, a 13.12.2019, a Requerente veio requerer a realização da inquirição de testemunhas indicando que, por lapso, o requerimento que preparara não havia sido enviado. A

Requerente juntou ainda o requerimento onde indicava os factos que pretendia provar com cada um dos depoimentos.

A AT pronunciou-se, mais uma vez, contra a realização da inquirição de testemunhas.

A 18.12.2019, o Tribunal proferiu o seguinte despacho: “Considerando o princípio da prova e da autonomia do tribunal na condução do processo e a possibilidade, que sempre lhe assistiria, de realizar diligências instrutórias para a descoberta da verdade, determina-se o agendamento da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada a produção de prova testemunhal indicada pela Requerente, para o dia 29 de Janeiro de 2020, às 11h15, ficando sem efeito o anterior despacho de prosseguimento do processo para alegações.”

A reunião realizou-se na data marcada, tendo sido produzida a prova requerida, marcada data para apresentação de alegações escritas e prorrogada a data para prolação da decisão arbitral para o dia 23.04.2020.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e 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) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Matéria de facto

2. Consideram-se provados os seguintes factos:

-
- A. A Requerente dedica-se à transformação e comércio de carne de todos os tipos: compra carcaças de animais, aos matadouros, e após transformação, vende-a na sua rede de retalho, composta por 41 talhos situados no norte do País.
- B. Em termos de Códigos de Atividade Económica (CAE), a Requerente exerce a atividade principal de “COM. RET. CARNE E PROD. À BASE CARNE, ESTAB. ESPEC.”, à qual corresponde o CAE 47220, e a atividade de COM. RET. PEIXE, CRUSTÁCEOS E MOLUSCOS, ESTAB. ESPEC., CAE Secundário 1 47230.
- C. A Requerente encontra-se enquadrada, em sede de IRC, no regime geral de tributação.
- D. No exercício da sua atividade, a Requerente não faz criação de animais.
- E. A Requerente compra a terceiros (matadouros), em carcaça, toda a carne que depois vende.
- F. A maior parte da carne é vendida tal como adquirida – apenas se efetuando o trabalho de corte do animal em pedaços, pelos vários tipos de carne.
- G. Numa parte residual, correspondente a cerca de 20%-25% do total da produção, a Requerente efetua preparados de carne, confeccionando a carne como refeição pré-feita, como por exemplo, almôndegas de novilho, rolos de carne e hambúrgueres.
- H. Entre 2015 (início do investimento) e 2016 (conclusão do investimento), a Requerente efetuou um investimento de valor superior a 2 milhões de euros num numa nova unidade fabril (entrepasto) com vista à centralização de toda a sua atividade, com mais de 5.000m², localizado em ...,
- I. Essa unidade fabril é composta por um centro de processamento e embalamento de produtos de carne, armazéns de frescos e de congelados e ultracongelados.
- J. O investimento descrito envolveu a criação de postos de trabalho.
- K. A Requerente foi objeto de uma ação inspetiva interna efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de ..., ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2017..., de âmbito parcial, com incidência no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), respeitante ao período de tributação de 2015.

- L. Verificaram os SIT que a Requerente iniciou, no exercício de 2015, um investimento numa nova unidade fabril, localizada em ..., no concelho de ..., para o qual registou, de acordo com dados retirados do seu Dossier Fiscal, um investimento, nesse mesmo ano, de € 2.027.457,14 (cfr. RIT, a fls. 11);
- M. E que a Requerente enquadrou esse investimento no Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), deduzindo à coleta do exercício de 2015 o valor de € 84.099,91.
- N. Para a realização do investimento em apreço a Requerente beneficiou do incentivo financeiro designado por Programa de Desenvolvimento Rural 2014-2020 (POR 2020).
- O. Da memória descritiva da candidatura ao PDR2020 consta (cfr. RIT. fls. 12): “A nova unidade industrial a implementar tem como objeto o corte e desmancha de carnes de suíno, ruminantes e aves complementado com transformação de carnes nomeadamente o fabrico de carnes picadas, preparados de carnes das espécies atrás referidas e a produção de produtos à base de carne incluindo fumados, cozidos, escaldados e alheiras. Desenvolverá as seguintes atividades produtivas: • Recepção e armazenagem de carnes de ruminantes, suínos e aves • Corte, preparação e desmancha de carnes das espécies referidas • Congelação de carnes, carne picada, e preparados de carnes • Fabrico de produtos à base de carne (fumados, cozidos, escaldados e alheiras) • Armazenamento de carnes refrigeradas e congeladas.”
- P. Pela consulta ao site do POR 2020, verificaram os SIT que o investimento teve enquadramento num programa europeu de apoio à agricultura, correspondendo à operação inserida no eixo 3.3.1 do Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER), que contemplava, como aí se referia, um Investimento em “Transformação e comercialização de produtos agrícolas”.
- Q. Feita a análise da elegibilidade do investimento para a concessão de benefícios fiscais a título de RFAI, concluíram os SIT que o mesmo não era elegível, decidindo corrigir o valor de € 84.099,91, correspondente à dedução à coleta de IRC, incluída no valor de € 126.099,91, constante do campo 355 do Quadro 10 da declaração modelo 22 do exercício de 2015 (cfr. RIT, a fls. 16).

R. Os SIT concluíram que o projeto de investimento não era elegível para a concessão de benefícios fiscais (RFAI) por ter tido por “objeto atividade económica enquadrada no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”.

Para tanto, basearam-se no disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, onde se refere: “Em conformidade com as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013 e com o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos sectores [...] da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [...].

E ainda na circunstância de a atividade se encontrar incluída na definição dos pontos 10) e 11) do artigo 2.º do RGIC:

10) «Transformação de produtos agrícolas», qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, com exceção das atividades realizadas em explorações agrícolas necessárias à preparação de um produto animal ou vegetal para a primeira venda;

11) «Produto agrícola», um produto enumerado no anexo I do Tratado, exceto os produtos da pesca e da aquicultura constantes do anexo I do Regulamento (UE) n.º 1379/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013 (cfr. RIT, fls. 14 e 16);

S. A AT emitiu a liquidação adicional de IRC e juros de 2015, no valor total a pagar de € 94.056,65, consubstanciada na demonstração de acerto de contas (ID 2019..., compensação 2019...); demonstração de liquidação de juros (compensação 2019...)

e demonstração de liquidação de IRC (liquidação 2019...) – doc. n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral.

T. Em 9/5/2019, a Requerente pagou a liquidação impugnada (IRC e juros), no valor total de € 94.056,65 (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

U. A Requerente apresentou, no dia 11-07-2019, o Pedido de Pronúncia Arbitral.

Factos não provados

Com relevância para a causa não existem factos que se tenham considerado não provados.

Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos dados como provados baseiam-se nos documentos juntos com o pedido arbitral, no processo administrativo junto pela AT, na produção de prova testemunhal e em afirmações da Requerente que não são questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

As testemunhas B... e C..., nos seus depoimentos, afirmaram que o projeto de investimento visava a transformação de animais e que a Requerente não compra animais vivos, mas as carcaças a matadouros ou entrepostos e não a produtores privados.

Matéria de direito

3. A Autoridade Tributária considerou não elegível para efeito do Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI) o investimento realizado pela Requerente no período de tributação de 2015 por considerar que ele teve por objeto uma atividade económica enquadrada no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia” e que se encontra, por isso, coberta pela previsão dos pontos 10) e 12) do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho

de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria) e pelo artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

A Requerente contrapõe que a sua atividade se encontra inserida no âmbito sectorial do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), como também no âmbito sectorial das Orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR). Isso porque o artigo 3.º, n.º 3, alínea c), daquele Regulamento apenas exclui do âmbito da sua aplicação “os auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas, nos seguintes casos: i) sempre que o auxílio for fixado com base no preço ou na quantidade de produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados no mercado pelas empresas em causa ou ii) sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores agrícolas primários”. E, por sua vez, ponto 10 das OAR, referindo-se ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional, admite a aplicação dessas orientações à “transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas”.

Conclui, nesses termos, que a Portaria n.º 282/2914, de 30 de Dezembro, ao considerar não elegíveis os projetos de investimento que tenham por objeto a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, é ilegal por violação do artigo 22.º do CFI, que não exclui do benefício fiscal toda a atividade de transformação agrícola, mas apenas aquelas que se encontram excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e RGIC.

A questão em debate é, pois, a de saber se o projeto de investimento realizado pela Requerente no âmbito da transformação de produtos agrícolas se encontra abrangido pelo regime fiscal de apoio ao investimento.

Interessa começar por efetuar o necessário enquadramento jurídico da questão.

O Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, que aprovou o novo Código Fiscal do Investimento (CFI) e procedeu à revisão global dos regimes de benefícios ao investimento e à capitalização, teve em vista, como ressalta da nota preambular, adaptar o regime legal ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 e, por outro lado, reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas.

Referindo-se ao âmbito objetivo dos benefícios fiscais contratuais ao investimento público, o artigo 2.º, nos seus n.ºs 2 e 3, dispõe o seguinte:

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

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

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

O CFI estabelece igualmente o Regime Fiscal do Investimento (RFAI), regulado nos artigos 22.º e seguintes, sendo que esse artigo 22.º, sob a epígrafe “Âmbito de aplicação e definições”, dispõe, no seu n.º 1, nos seguintes termos:

1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos sectores 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.

Por seu lado, a Portaria n.º 282/2014, em execução do disposto no n.º 3 do referido artigo 2.º do CFI, ostenta a seguinte redação:

Artigo 1.º

Enquadramento comunitário

Em conformidade com as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013 e com o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos sectores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.

Artigo 2.º

Âmbito setorial

Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior, as atividades económicas previstas no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, correspondem aos seguintes códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro:

- a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;
- b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;
- c) Alojamento - divisão 55;
- d) Restauração e similares - divisão 56;
- e) Atividades de edição - divisão 58;
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;
- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;
- i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;
- j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;
- k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.

O regime definido através do diploma regulamentar encontra-se justificado, no respetivo preâmbulo, pela “necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais, nomeadamente as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 27 de julho de 2013 e o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que aprovou o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014”, sendo em atenção ao direito europeu que “são também definidos na portaria os sectores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais”.

O normativo básico para a concessão do benefício fiscal é o artigo 2.º do CFI, que faz referência, como atividade económica elegível, à indústria transformadora. Como se observou no acórdão proferido no Processo n.º 545/2018-T, que abordou esta matéria, importa ter presente que o elenco de atividades constante daquele preceito legal não é exaustivo, visto que se limita a enunciar o conjunto de atividades económicas abrangidas pelos projetos de investimento a título meramente exemplificativo. Em todo o caso, como resulta do proémio desse artigo 2.º, a atividade económica elegível haverá de respeitar o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

Por outro lado, a elegibilidade dos projetos fica ainda dependente, em concreto, da especificação dos códigos de atividade económica (CAE), que o legislador remeteu para diploma regulamentar, especificação essa que igualmente haverá de ter em conta as restrições enunciadas no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, entre as quais se conta a não elegibilidade dos projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Em todo este contexto, interessa começar por chamar à colação o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, que declara as categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, e em especial o seu artigo 1.º, que define o âmbito de aplicação do Regulamento.

Esse artigo, no seu n.º 1, enuncia um conjunto de categorias de auxílio a que o Regulamento é aplicável, aí se incluindo os auxílios com finalidade regional (alínea a)), e os subsequentes n.ºs 2, 3 e 4 enumeram os auxílios que se encontram excluídos do seu âmbito de aplicação. Pela sua direta conexão com o caso em análise, releva sobretudo o que dispõe o artigo 1º, n.º 3, alínea c), em que se consigna o seguinte:

O presente regulamento não é aplicável aos seguintes auxílios:

[...]

c) Auxílios concedidos no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas nos seguintes casos:

- (i) sempre que o montante dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa;
- (ii) sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários.

Para densificar o que se entende por «transformação e comercialização de produtos agrícolas» cabe considerar as definições que constam do artigo 2.º do RGIC especialmente as das suas alíneas 9), 10) e 11):

9) «Produção agrícola primária», a produção de produtos da terra e da criação animal, enumerados no anexo I do Tratado, sem qualquer outra operação que altere a natureza de tais produtos;

10) «Transformação de produtos agrícolas», qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, com exceção das atividades realizadas em explorações agrícolas necessárias à preparação de um produto animal ou vegetal para a primeira venda;

11) «Produto agrícola», um produto enumerado no anexo I do Tratado, exceto os produtos da pesca e da aquicultura constantes do anexo I do Regulamento (UE) n.º 1379/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013;

Entre os produtos elencados no referido anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constam «Animais vivos» (Capítulo I) e Carnes e miudezas, comestíveis (Capítulo II).

Resulta de todas estas disposições de direito europeu, interpretadas articuladamente, que a «transformação de produtos agrícolas» inclui a transformação de animais e carnes e miudezas, que – como se viu - se enquadram no conceito de «produto agrícola» a que se refere a alínea 11) do artigo 2.º do RGIC.

Por outro lado, por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do RGIC, há pouco transcrito, só se encontra vedada a concessão de auxílios à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações mencionadas nas suas subalíneas i) ou ii).

4. Revertendo à situação do caso, e como decorre do relatório de inspeção tributária, o que se constata é que a Autoridade Tributária baseou a exclusão do benefício fiscal no disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, no ponto em que aí se refere que não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as “atividades económicas da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”. E também por considerar que a referida atividade se encontra incluída nas definições que constam das alíneas 10) e 11) do artigo 2.º do RGIC.

Ora, sendo embora certo que a referida Portaria exclui da concessão de benefícios fiscais as atividades económicas da transformação e comercialização de produtos agrícolas segundo a nomenclatura que consta do RGIC, a verdade é que este diploma, ao definir o respetivo âmbito de aplicação, apenas exclui os auxílios concedidos a esse sector de atividade nos casos especificamente descritos nas sobreditas subalíneas i) ou ii) da alínea c) do artigo 1.º, ou seja, “sempre que o montante dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa” ou “sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários”.

Tendo sido objetivo do legislador que aprovou o CIF assegurar a conformidade com as disposições europeias em matéria de auxílios de Estado para o período 2014-2020, nomeadamente, com as disposições constantes do Regulamento Geral de Isenção por Categoria, como ressalta do artigo 2.º, n.º 2, desse diploma, e tendo sido essa também a finalidade da Portaria n.º 282/2014, como se depreende da respetiva nota preambular, as suas disposições não podem deixar de ser interpretadas em conformidade com o direito europeu.

Com efeito, na medida em que dizem respeito à matéria europeia dos auxílios de Estado, o CFI (e a regulação que dele consta do RFAI) e a Portaria n.º 282/2014 devem ser entendidos como instrumentos de execução, efetivação e aplicação dos princípios e regras contidos nos artigos 107.º a 109.º do TFUE, no RGIC e nas OAR, e nesse sentido a Portaria não pode ser tida como um mero regulamento de complementação do n.º 2 do artigo 2.º do CFI, mas como um diploma de execução de disposições de direito europeu.

Não há motivo, por conseguinte, para fazer prevalecer a regra que consta do artigo 1.º da Portaria sobre a falada disposição do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do RGIC.

Ora, de acordo com as regras do direito probatório material, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (artigo 74.º, n.º 1, da LGT).

Tendo a Administração desconsiderado o benefício fiscal com um fundamento que não é aplicável ao caso, visto que subsiste uma disposição de direito europeu que exclui da concessão dos auxílios o sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas mas apenas nas situações aí especialmente previstas, cabia aos serviços inspetivos demonstrar que se verificava, no caso, algum dos requisitos que, nos termos dessa disposição, permitia afastar a atribuição do benefício fiscal.

Não o tendo o feito, a liquidação adicional de imposto com base na não dedutibilidade do benefício fiscal é ilegal.

5. Poderia ainda discutir-se se o benefício fiscal se encontra abrangido pelas OAR.

O ponto 10 relativo ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional estabelece o seguinte:

“A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica, com exceção da pesca e da aquicultura, da agricultura e dos transportes, que estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações. A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas. As presentes orientações aplicam-se a medidas de auxílio em apoio de atividades fora do âmbito do artigo 42.º do Tratado, mas abrangidas pelo regulamento relativo ao desenvolvimento rural, e cofinanciadas pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural ou concedidas como um financiamento nacional em suplemento dessas medidas cofinanciadas, salvo previsão em contrário das regras setoriais.”

Ao referir-se à «transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas», a norma parece excluir a transformação e comercialização de animais, que se entende, à luz do disposto no artigo 2.º, alínea 10) do RGIC, como uma atividade de transformação de produtos agrícolas.

E deste modo, poderia tornar-se necessário articular essa disposição das OAR com aquela outra do RGIC.

O ponto é que os serviços inspetivos, no relatório de inspeção tributária, nenhuma referência fazem às disposições das OAR para efeito de fundamentarem a liquidação adicional.

E no contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial, funciona o princípio da proibição da fundamentação *a posteriori*. Isto é, o tribunal tem de limitar-se à formulação do juízo sobre a legalidade do ato sindicado tal como ele ocorreu, apreciando a respetiva legalidade em face da fundamentação contextual integrante do próprio ato, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, seja por iniciativa oficiosa do tribunal, seja por meio de novos argumentos que tenham sido invocados pelas partes na pendência do processo impugnatório (cfr. acórdão do STA de 27 de Junho de 2016, Processo n.º 043/16).

Não cabe, por isso, ao tribunal analisar a legalidade da liquidação impugnada à luz das disposições das OAR, que não serviram fundamento ao ato tributário.

Juros indemnizatórios

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

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRC, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular a liquidação adicional de IRC n.º ... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2019..., relativas ao exercício de 2015, no valor total de € 94.056,65;
- b) Condenar a Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € € 94.056,65, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00 que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 26 de Março de 2020,

Os Árbitros

Carlos Cadilha
(Árbitro Presidente)

Vasco Valdez
(Árbitro Adjunto)

Raquel Franco
(Árbitro Adjunto)