

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 827/2021-T

Tema: IRC – Benefício fiscal; RFAI; Deduções à coleta.

SUMÁRIO:

I - Na medida em que dizem respeito à matéria europeia dos auxílios de Estado, o Código Fiscal de Investimento, e a regulação que dele consta do RFAI, e a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, 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 apenas pode ser tida como um diploma de execução de disposições de direito europeu;

II – E, nesse sentido, não há motivo para fazer prevalecer a regra que consta do artigo 1.º da Portaria sobre a disposição do artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, para efeito de afastar a atribuição do benefício fiscal RFAI;

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (presidente), Prof. Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa e Dr., Francisco Melo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 22 de fevereiro de 2022, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

A..., LDA., doravante designada por “Requerente”, pessoa coletiva com o NIPC..., com sede na ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das

disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado RJAT), com a redação atual, no qual veio requerer a anulação dos actos de liquidação de IRC referentes aos períodos de tributação de 2016, 2017 e 2018, e respetivos juros compensatórios, no valor global de €160.934,85, assim como a anulação da decisão da Direção de Finanças de Santarém que indeferiu a Reclamação Graciosa com o n.º ...2021..., e a devolução do imposto pago, acrescido dos juros indemnizatórios devidos.

Os atos de liquidação de IRC e juros compensatórios de que a Requerente pede a anulação são os seguintes:

- 2010... (IRC-I/T/O/-CJM), no valor de 20.073,95€
- 2010... (JUR C-C/Jmo), no valor de 2.714,23€
- 2010... (JUR C-C/Jmo), no valor de 7.708,89€
- 2010... (IRC-I/T/O/-CJM), no valor de 82.081,26€
- 2010... (IRC-I/T/O/-CJM), no valor de 45.882,63€
- 2010... (JUR C-C/Jmo), no valor de 2.473,89€

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante também identificada por “AT”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 16-12-2021 e automaticamente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea a) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 02-02-2022, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, pelo Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 7 do artigo 11.º do RJAT.

As Partes não se opuseram à designação dos Árbitros, pelo que, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 22-02-2022.

Por despacho arbitral de 22-02-2022, a AT foi notificada para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT.

Em 28-03-2022, a AT apresentou a sua resposta, na qual se defendeu por impugnação, e juntou o Processo Administrativo.

Por despacho arbitral de 17-04-2022, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e foi determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas.

Foi igualmente determinado que a decisão final seria proferida até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.

Em 06-05-2022 a Requerente apresentou as alegações finais escritas nas quais reiterou a posição adotada no PPA e juntou um documento.

A Requerida apresentou as alegações escritas em 11-05-2022, mantendo, no essencial, a posição anteriormente assumida.

Por despacho arbitral de 22-06-2022, o Tribunal notificou as partes da alteração do valor do processo, de € 147.983,86 para € 160.934,85, uma vez que este valor corresponde ao montante total impugnado pela Requerente, mais concedendo cinco dias às partes para se pronunciarem sobre a referida alteração, não tendo as partes apresentado qualquer pronúncia.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído e é competente, conforme resulta do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades e, assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

II. MATÉRIA DE FACTO

II. 1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, com sede na Zona Industrial de ..., ...-... ... e exerce a sua atividade desde 2012 – cf. Relatório de Inspeção Tributário (“RIT”), junto ao processo administrativo (“PA”).
- b) A Requerente encontra-se registada para o desenvolvimento das atividades com os seguintes CAEs – cf. RIT:

Tipo	Código	Designação	Data de início
CAE Principal	10110	Abate de gado (produção de carne)	03-09-2012
CAE Secundário 1	46320	Comércio por grosso de carne e produtos à base de carne	03-09-2012
CAE Secundário 2	46230	Comércio por grosso de animais vivos	03-09-2012
CAE Secundário 3	10130	Fabricação de produtos à base de carne	03-09-2012
CAE Secundário 4	49410	Transportes rodoviários de mercadorias	28-05-2020

- c) A atividade desenvolvida pela Requerente materializa-se no abate de gado, transformação e comercialização de carne, o que compreende, a preparação e carcaças (espécies bovinas, suína, ovina, caprina, de solípedes domésticos), a obtenção de carnes em peças ou pedaços (por corte e desmancha) e de miudezas comestíveis, refrigeradas ou congeladas, embaladas ou não. Compreende, também, a preparação de couros, peles em bruto, tripas e lã, resultantes do abate. – cf. RIT.

- d) A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva, realizada ao abrigo das Ordens de Serviço O12020.../.../..., que abrangeu os períodos de tributação de 2016, 2017 e 2018 – cf. RIT.
- e) A ação teve como âmbito o controlo de benefícios fiscais, em sede de IRC, IMI, IMT e Selo – cf. RIT.
- f) A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, que propôs o ajustamento à matéria coletável dos anos de 2016, 2017 e 2018 de, respetivamente, 20.073,95€, 82.081,27€ e 45.882,64 €, em resultado de deduções indevidas à coleta de IRC ao abrigo do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) - cf. RIT.
- g) A Requerente não exerceu o direito de audição, sendo notificada do RIT definitivo, que manteve as correções projetadas – cf. RIT.
- h) Em 07-04-2021, a Requerente procedeu ao pagamento do montante de € 161.689,69, no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2021..., o qual teve por objeto as seguintes liquidações - cf. Documento 1 junto com o PPA:
- 2010... (IRC-I/T/O/-CJM), no valor de 20.073,95€
 - 2010... (JUR C-C/Jmo), no valor de 2.714,23€
 - 2010... (JUR C-C/Jmo), no valor de 7.708,89€
 - 2010... (IRC-I/T/O/-CJM), no valor de 82.081,26€
 - 2010... (IRC-I/T/O/-CJM), no valor de 45.882,63€
 - 2010... (JUR C-C/Jmo), no valor de 2.473,89€
- i) Em 04-05-2021, a Requerente apresentou, junto da Direção de Finanças de Santarém, reclamação graciosa contra os atos de liquidação de IRC, referentes aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, anteriormente identificados – cf. PPA.
- j) Por ofício n.º..., de 06-10-2021, da Direção de Finanças de Santarém, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa apresentada – cf. PPA.
- k) Mantendo a discordância em relação aos atos tributários de liquidação de IRC e juros compensatórios referentes aos períodos de 2016 a 2018, a Requerente apresentou no CAAD, em 14-12-2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do PPA no SGP do CAAD.

III.2. Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que se tenham considerado não provados.

III.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

No que concerne à matéria de facto, o tribunal arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e a não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e art.º 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* art.º 29.º n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* art.º 29, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

IV. DO DIREITO

IV.1. Questão decidenda

A questão material controvertida nos presentes autos é a de saber se os investimentos realizados pela Requerente, relacionados com a atividade desenvolvida no setor da transformação e comercialização de produtos de carne, se encontram abrangidos pelo Regime Fiscal de Apoio ao Investimento.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

a) Posição da Requerente

A Requerente começa por defender que a Portaria 282/2014, de 30 de dezembro, se limita a proceder à identificação dos CAES, não podendo ter o alcance de determinar as atividades elegíveis para a concessão de benefícios fiscais, como entende a AT, sob pena de tal interpretação violar a Constituição da República Portuguesa, uma vez que o recorte dos benefícios fiscais constitui competência reservada da Assembleia da República.”

A Requerente considera que “é ilegal o entendimento que é efetuado pela AT relativamente à parte final do n.º 1 do art. 22.º do Código Fiscal de Apoio ao Investimento, quando se louva na expressão “com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC”.

Segundo a Requerente “apesar de as OAR em que a AT se estriba não se aplicarem à produção de produtos primários, são, por outro lado, aplicáveis à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações relativas aos setores agrícola e florestal.”

Seguidamente, a Requerente invoca a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral, no processo 220/2020-T, cuja conclusão transpõe, no sentido de que “a actividade da Requerente se inclui no âmbito de aplicação do RGIC, pelo que a exceção de aplicação do RFAI às actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação do RGIC, que se prevê na parte final do artigo 22.º, não afasta a aplicação do benefício fiscal do RFAI àquela actividade”.

b) Posição da Requerida

A Requerida defende que os benefícios fiscais são, de acordo com a definição legal, “...medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.” (n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais EBF).

Defende que “os benefícios fiscais constituem derrogações ao regime normal de tributação - a chamada “*tributação-regra*» - consubstancia-se numa vantagem (desagravamento) em favor de certas entidades ou actividades e são sempre instrumentos de política que visam alcançar objectivos extra-fiscais, de natureza económica, social ou de outra natureza com relevante interesse público”.

A Requerida defende que os investimentos realizados pela Requerente “não são elegíveis para a concessão do benefício fiscal do RFAI e as liquidações adicionais resultantes da correcções promovidas pelos SIT não enferma dos vícios que lhe são assacados pela Requerente” e afirma que “tanto o RIT como a informação que sustenta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, concluem pela inelegibilidade da actividade económica a que estão associados os projectos de investimentos realizados, para a concessão do benefício fiscal do RFAI, por não subsumível ao disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CFI”.

Para a Requerida “Como consta do RIT, o acesso ao benefício fiscal depende do preenchimento de outros requisitos e condições, previstos no artigo 22.º, nomeadamente no n.º 4, alínea f) e no n.º 5 e, além disso, torna-se necessário que os investimentos caibam numa das tipologias de “*investimento inicial*” definidas no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, cujo cumprimento, todavia, não foi objecto de análise e validação no âmbito de procedimento inspectivo, uma vez verificada a actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo está excluído do campo de aplicação”.

Segundo a Requerida, conforme resulta da análise realizada pelos SIT “as actividades desenvolvidas pela Requerente, inseridas no Código da CAE 10110, consistem no abate de gado, transformação e comercialização de carne, o que compreende, a preparação de carcaças (espécies bovinas, suína, ovina, caprina, de solípedes domésticos), a obtenção de carnes em peças ou pedaços (por corte e desmancha) e de miudezas comestíveis, refrigeradas ou congeladas, embaladas ou não, bem como a preparação de couros, peles em bruto, tripas e lã, resultantes do abate”.

Nesse âmbito, refere a Requerida que ainda que tais actividades estejam contempladas quer no CFI, artigo 2.º, n.º 2, alínea a) “*indústria transformadora*» quer no artigo 2.º, n.º 2, alínea b) da Portaria n.º 282/2014, acabam por ser afastadas pelo disposto no proémio deste artigo,

que começa com a expressão “*Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior ...*”(…), pelo que não tem fundamento a acusação da Requerente de inconstitucionalidade do artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, por violação do princípio da legalidade fiscal, por restringir o âmbito de aplicação sectorial do RFAI tal como este se encontra definido pelos artigos 2.º e 22.º, do CFI, pois a lista de atividades do n.º 2 deste último normativo tem uma função meramente indicativa, já que está condicionada pelas exclusões sectoriais das OAR e pelo RGIC e pela definição dos códigos de atividade da CAE”.

No que diz respeito às OAR, refere a Requerida que, tendo como base o artigo 107.º, n.º 3, alíneas a) e c), do TFUE, as mesmas esclarecem em que condições e sob que critérios a Comissão pode considerar compatíveis com o mercado interno os auxílios estatais destinados a facilitar o desenvolvimento económico de certas regiões desfavorecidas da União Europeia. No entanto, segundo a Requerida, o parágrafo 10 das OAR afasta do seu campo de aplicação, entre outros, os auxílios ao sector da agricultura, com a justificação de que “*estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações*”, explicitando em nota de rodapé (11) que os auxílios à agricultura cobrem “*Os auxílios estatais à produção primária, transformação e comercialização de produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado e à silvicultura estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola*”.

E, de facto, as Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 preveem, no parágrafo 20, que “*As presentes orientações aplicam-se aos auxílios estatais à produção agrícola primária, à transformação dos produtos agrícolas que resultem num produto agrícola e à comercialização de produtos agrícolas*”.

Todavia, o estabelecido no parágrafo 33, da Secção 2.3 - *Regras horizontais e instrumentos de auxílio aplicáveis aos setores agrícola e florestal e às zonas rurais*, da Parte I) afasta os auxílios à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, ao referir que:

“*Em virtude das especificidades do setor, não se aplicam aos auxílios à produção de produtos primários as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional*

para 2014-2020. Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações.”

Afirma ainda a Requerida, na sua Resposta, que “Nestes termos, é infundada a alegação da Requerente OAR é incompleta porque não retira consequências de os auxílios estatais à produção primária, enumerados no Anexo I do TFUE das Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020. Ora, na verdade, se na fundamentação dos actos contestados não são referidas as Orientações para os auxílios estatais ao sector agrícola, tal se deve ao facto de os benefícios fiscais regulados pelo CFI e Portarias de regulamentação não estão subordinados a tais Orientações”.

Ainda segundo a Requerida “não pode concluir-se que a actividade económica desenvolvida pela Requerente foi incorrectamente considerada como actividade excluída do âmbito do RFAI, em razão de uma alegada omissão da concatenação da nota de rodapé do parágrafo 10 das OAR com os pontos 33 e 168 das Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020”.

Refere também a Requerida que “pelo que ficou exposto, resulta claramente, face à legislação nacional e ao quadro normativo europeu, os vícios invocados pela Requerente não têm qualquer fundamento porque não existe qualquer violação de lei, nem das normas de incidência e do conteúdo dos benefícios fiscais em causa e igualmente inexistente qualquer inconstitucionalidade das normas aplicáveis, por não terem sido violadas quaisquer normas da CRP, nem ainda errada interpretação das OAR e das Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos sectores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020”

IV.2. Enquadramento legal dos benefícios fiscais ao investimento

Face às posições assumidas pela Requerente e Requerida relatadas, impõe-se começar por efetuar o necessário enquadramento jurídico da questão.

No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, o Governo, através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, aprovou um novo Código Fiscal do Investimento (“CFI”) e procedeu à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo, e respetiva regulamentação, tendo em vista, como ressalta da nota preambular do diploma, 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.

As atividades económicas relativamente às quais podem ser concedidos benefícios fiscais no âmbito do RFAI são as indicadas no artigo 2.º do CFI, por remissão do seu artigo 22.º, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 2.º

Âmbito objetivo

1 - Até 31 de dezembro de 2020, podem ser concedidos benefícios fiscais, em regime contratual, com um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento, aos projetos de investimento, tal como são caracterizados no presente capítulo, cujas aplicações relevantes sejam de montante igual ou superior a (euro) 3 000 000,00.

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

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

g) *Defesa, ambiente, energia e telecomunicações;*

h) *Atividades de centros de serviços partilhados.*

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

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.

A portaria para que remete o n.º 3 do artigo 2.º do CFI veio a ser a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que refere no seu Preâmbulo o seguinte:

“Atendendo à 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, são também definidos na presente portaria os setores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais”.

Concretizando este desígnio, os artigos 1.º e 2.º desta Portaria estabelecem o seguinte:

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 [Código Fiscal do Investimento], 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 normativo básico para a concessão do benefício fiscal é o artigo 2.º do CFI, que faz referência, como atividade económica elegível, entre outras, à indústria transformadora. E como resulta do prómio 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”).

Acresce, por outro lado, que a elegibilidade dos projetos fica ainda dependente, em concreto, da especificação dos códigos de atividade económica (CAE), que o legislador remeteu para diploma regulamentar, *in casu*, a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

Nesse âmbito, importa atentar para as restrições enunciadas no artigo 1.º da referida Portaria, 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 RGIC, que declara as categorias de auxílio que podem ser consideradas 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 1.º, n.º 1, alínea c), do RGIC, há pouco transcrito, só se encontra vedada a aplicação do RGIC a auxílios à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações mencionadas nas suas subalíneas i) ou ii).

Acresce, por outro lado, que a atividade exercida pela Requerente não se encontra também excluída pelas OAR.

Com efeito, 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 (9), com exceção da pesca e da aquicultura (10), da agricultura (11) e dos transportes (12), 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.”

Como se refere no Processo 434/2020-T, que acompanhamos, “ao referir-se que a Comissão aplicará as orientações à «transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas», tal não significa que a norma, por argumento *a contrario*, pretenda 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.

A nota (11), aposta ao inciso “da agricultura”, esclarece que “(O)s auxílios estatais à produção primária, transformação e comercialização de produtos agrícolas que deem origem a produtos

agrícolas enumerados no anexo I do Tratado e à silvicultura estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola”. E, por conseguinte, reconhece-se aí que a transformação de animais não se inclui no sector da agricultura, enquanto setor de atividade económica que se encontra excluída dos auxílios com finalidade regional.

O sentido útil do ponto 10 das OAR, no segmento em que se refere à “transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas”, é o de estender a essa atividade os princípios estabelecidos nas orientações aos auxílios com finalidade regional, sem afastar a sua aplicação à transformação de animais, que se encontra salvaguardada pela referida nota (11).

E assim sendo, não é possível deduzir da norma do ponto 10 da OAR, naquele específico segmento, um princípio-regra de sentido oposto para os casos por ela não abrangidos, pela linear razão de que as orientações são igualmente aplicáveis à transformação de animais, sendo possível articular essa disposição das OAR com a do artigo 2.º, alínea 10), do RIGIC.

Regressando ao caso em análise, conforme decorre do RIT, verifica-se que a Autoridade Tributária baseou a exclusão do benefício fiscal no disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, no ponto em que aí se refere que “as atividades de transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado, encontram-se excluídas do âmbito do “RFAI”, por força do disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável a este benefício fiscal por remissão do n.º 1 do art.º 22.º do CFI, o qual, na sua parte final, também exceciona do âmbito de aplicação do referido regime, as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.”

Citando novamente a decisão proferida no Processo 434/2020-T, *“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 RIGIC, 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 n.º 3 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 CFI 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 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC.

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 do âmbito de aplicação do RGIC o setor 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.

IV. 3. Do pedido da Requerida de reenvio a título prejudicial para o Tribunal de justiça da União Europeia (TJUE)

Defende a Requerida que:

“O artigo 267.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TJUE) estabelece que *«sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal»*, deverá suspender-se a instância para que o TJUE estabeleça interpretação vinculante sobre a matéria.

“Apesar de se ter demonstrado que a interpretação da AT cumpre escrupulosamente o direito comunitário, inexistindo fundamento, atento às normas constante do RGIC, para considerar que o CAE deva estar consagrado na Portaria n.º 282/2014, desconhece-se jurisprudência comunitária que se debruce sobre tal matéria, pelo que se requer o reenvio do processo a título prejudicial para o TJUE, ao abrigo do artigo 267º do TFUE”.

Cabe exclusivamente a este Tribunal decidir se é necessária uma decisão prejudicial para poder proferir decisão.

Nos termos dos artigos 19.º, n.º 3 alínea b) e 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), prevê-se o reenvio prejudicial para o TJUE, obrigatório, quando uma questão sobre a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno. Não é este o caso.

É entendimento jurisprudencial e doutrinal comumente aceite que o reenvio prejudicial para o TJUE só se justifica quando o julgador tenha dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma disposição do direito da União Europeia. Quando tal dúvida não exista, deve o tribunal arbitral limitar-se a aplicar o direito da União Europeia, mesmo que alguma disposição de direito interno com ele se mostre desconforme.

Acolhendo-se as conclusões da decisão prolatada no processo n.º 771/2019-T: “(...) *para recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa. Pelo contrário, se o texto é perfeitamente claro, não se trata de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é da competência do Tribunal/Juiz/Árbitro incumbido da competência de julgar o caso concreto aplicando a lei, a nacional e/ou a comunitária se for esse o caso. Este entendimento é amplamente conhecido e defendido pela doutrina e pela jurisprudência como a “teoria do acto claro”.*”

Ora, no caso vertente não subsiste qualquer dúvida quanto à interpretação do disposto nas disposições conjugadas de direito comunitário e direito interno que está aqui em causa.

O artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, ao especificar que o Regulamento não é aplicável aos auxílios concedidos no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas nos casos aí previstos, não suscita especial dificuldade interpretativa quanto às situações de exclusão.

E, por outro lado, essa atividade não se encontra também excepcionada pelas OAR, e, como se explica na decisão arbitral, não é possível interpretar o ponto 10 dessas Orientações num sentido excludente com base num argumento a contrario justamente por a tal se opor a nota de rodapé (11).

Assim, rejeita-se o pedido de reenvio prejudicial.

V. Reembolso do imposto indevidamente pago

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto que indevidamente pagou, acrescido de juros indemnizatórios.

Como consequência da anulação das liquidações há lugar a reembolso da quantia indevidamente paga relativa às liquidações dos anos de 2016, 2017 e 2018, valor que a Autoridade Tributária e Aduaneira não contestou.

Atendendo ao disposto no artigo 24.º b) do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “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 de harmonia com o determinado no artigo 100.º da LGT, que é aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º, n.º 1 a) do RJAT, e que estabelece: “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Assim, para a reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago pela AT.

VI. Juros Indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios.

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.

No presente processo arbitral os vícios que afetam os atos tributários ora arbitralmente sindicados são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que os praticou, indevidamente, por sua iniciativa, incorrendo nos vícios supra assinalados.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos 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, desde a data do pagamento indevido (07-04-2021) até ao seu reembolso, 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).

VII. DECISÃO

Nestes termos e com os fundamentos expostos este Tribunal Arbitral decide

- a) Julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado e, em consequência, anular as liquidações impugnadas de IRC e de juros compensatórios referentes ao benefício fiscal do RFAI, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto pago pela Requerente, no montante de €160.934,85;

- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o referido montante, desde 7 de abril de 2021 até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante *infra* fixado.

VIII. VALOR DO PROCESSO

É competência do Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT), devendo este corresponder à utilidade económica do pedido, a qual, quando sejam impugnados de atos de liquidação, como sucede no caso *sub judice*, corresponde à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT).

Apesar de a Requerente ter indicado como valor do processo o montante de €147.983,86, e de este não ter sido contestado pela AT, verifica-se que o valor não corresponde ao somatório das importâncias dos atos cuja anulação é requerida. Esse valor global ascende a €160.934,85, conforme resulta da soma dos valores indicados pela Requerente no PPA, em correspondência com os montantes constantes do Doc. 1 - comprovativo de pagamento - junto aos autos pela Requerente com o PPA, e que inclui cópia do Documento Único de Cobrança.

Assim sendo, com base na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT, e no artigo 306.º do Código de Processo Civil, fixa-se o valor do processo em €160.934,85.

IX. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e do art.º 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de julho de 2022

(Regina de Almeida Monteiro, árbitro Presidente)

(Paulo Jorge Nogueira da Costa, árbitro adjunto)

(Francisco Melo, árbitro adjunto)