

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 858/2021-T

Tema: IRC; Benefício fiscal RFAI; Compatibilidade com o Direito da União Europeia.

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

Acordam os Árbitros Fernanda Maças (árbitro Presidente), Carlos Manuel Baptista Branco e José Rodrigo de Castro (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte decisão arbitral:

I – RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede no ..., ..., ...-..., ... (doravante designado por “Requerente”), ao abrigo dos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requereu a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2021..., de 10 de agosto de 2021 e, bem assim, das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2021... e 2021..., referentes ao exercício de 2017, de cuja demonstração de acerto de contas resulta o montante global a pagar de EUR 129.337,16.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

Tendo as partes sido informadas da designação dos árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído a 2 de março de 2022.

2. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, no seguinte:

- a) Para a Requerente a divergência das partes, motivadora do presente pedido de pronúncia arbitral, assenta tão-somente na elegibilidade da atividade prosseguida pela A... – *«fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas»*, correspondente ao CAE 10320 – para o incentivo fiscal atinente ao RFAI, previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI.

- b) A questão decidenda nos presentes autos consiste em aferir, exclusivamente, da (i)legalidade dos atos tributários sub judice à luz do regime previsto nos artigos 22.º e 2.º, n.º 2, alínea a), do CFI e, concomitantemente, dos artigos 199.º, alínea c), 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), e 112.º, n.ºs 5 e 7, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).
- c) O RFAI – enquanto auxílio de Estado com finalidade regional – encontra-se regulado no CFI, aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, bem como na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro (que regulamenta o RFAI) e na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro (que procede à definição dos códigos da CAE dos projetos de investimento considerados elegíveis para efeitos dos benefícios fiscais previstos no CFI). Da leitura dos citados preceitos permite, segundo a Requerente retirar as seguintes conclusões: i) O âmbito objetivo do RFAI está circunscrito aos setores de atividade listados no artigo 2.º, n.º 2, do CFI; sendo este o sentido da utilização do verbo “dever”, por referência a uma lista específica de setores de atividade («os projetos de investimento devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas»); ii) A portaria a emitir pelos membros do Governo – referida no artigo 2.º, n.º 3, do CFI – visa apenas elencar os códigos CAE que a prossecução daquelas atividades económicas pode assumir. É este o sentido da expressão «são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades»; iii) Tal portaria não poderá abranger códigos CAE de atividades pertencentes àqueles setores excluídas do âmbito de aplicação das OAR e do RGIC.
- d) Neste sentido, a Requerente aponta, a este respeito, no contexto de uma situação materialmente similar à situação *sub judice*, a decisão do CAAD n.º 220/2020-T.
- e) Para a Requerente, o Governo terá exorbitado, aquando do exercício das suas funções administrativas previstas no artigo 199.º, alínea c), da CRP, o seu âmbito de atuação, ao limitar a concessão de benefícios fiscais aos projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas, entre outras, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE.

- f) A Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, tem necessariamente como critério parametrizador – isto é, como fundamento e limite – o regime ínsito no artigo 2.º, n.º 2, do CFI, não podendo o Governo, nas suas vestes de Administração, fazer “tábua rasa” deste normativo, sob pena de inconstitucionalidade por preterição dos artigos 112.º, n.º 5, 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2, da CRP.
- g) A seguir-se o entendimento da Requerida, a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro – enquanto regulamento administrativo que fixa regras (derrogatórias) relativas a benefícios fiscais – padece de inconstitucionalidade por violação dos artigos 199.º, alínea c), 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), e 112.º, n.º 5, da CRP – vício que ora se invoca para todos os efeitos legais.
- h) Alega ainda a Requerente que, ao contrário da Requerida, não são violadas as normas de direito da União invocadas, porquanto a situação se inclui no âmbito das OAR e do RGIC.
- i) Finalmente a Requerente invoca a ilegalidade dos juros compensatórios por falta da verificação dos pressupostos legais previstos no artigo 35.º da LGT e termina o pedido requerendo o reembolso do montante indevidamente pago e respetivos juros indemnizatórios.

3. Na Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

- a) A Requerida, depois de tecer considerações sobre o conceito de benefícios fiscais, refere que a questão a dirimir consiste em saber se são elegíveis para o benefício fiscal do RFAI, à luz do disposto nos artigos 2.º, 22.º do CFI, Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro e dos normativos do direito europeu relevante, os investimentos realizados pela Requerente que têm por objecto a actividade desenvolvida a título principal, de fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas e comercialização dos referidos produtos por si fabricados ou por terceiros (Código da CAE 10320);
- b) Com efeito, foi na sequência da correcção proposta no 1.º projecto de RIT e no âmbito do direito de audição que a Requerente reconheceu que os investimentos em causa eram inelegíveis para o benefício fiscal do RFAI, por respeitarem a uma actividade de produção agrícola primária relacionada a cultura de pomoideas e prunóideas (Código

01240 da CAE), tendo, então, apresentado e demonstrado que também tinham sido realizados investimentos, no montante de € 471.014,16, na actividade principal com o objectivo de aumentar a capacidade produtiva existente. Após a análise dos elementos fornecidos no exercício do direito de audição, os SIT (cfr., Ponto IX do RIT) concluíram pela desconsideração total da dedução do benefício fiscal, no valor de €134.274,34, e igualmente da pretendida dedução de €117.753,54, com fundamento na inelegibilidade dos investimentos que têm por objeto as atividades económicas dos sectores da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE, em conformidade com o disposto no artigo 22.º, n.º 1 do CFI, no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro e das OAR ;

- c) Considerando o teor do artigo 22.º, n.º1, do CFI, o acesso ao benefício fiscal em causa exige que os sujeitos passivos exerçam uma actividade; (i) inserida nos sectores constantes da lista do artigo 2.º, n.º 2, cujos códigos CAE estejam previstos na Portaria n.º 282/2014, publicada nos termos do n.º 3 do mesmo artigo; e (ii) não constem das actividades excluídas do âmbito de aplicação sectorial do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria-RGIC) e das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 – OAR;
- d) Adianta o RIT que o parágrafo 10 das OAR e a nota de rodapé (11) retiram quaisquer dúvidas que pudessem subsistir ao referir explicitamente que os auxílios estatais à produção agrícola primária e à transformação e comercialização de produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola. enumerados no Anexo I do TFUE;
- e) Concluíram os SIT que, embora a actividade desenvolvida pela Requerente esteja integrada no sector da indústria transformadora divisão 10 (artigo 2.º, n.º 2, alínea b) da Portaria), por efeito da delimitação negativa feita na parte inicial do prómio do artigo 2.º com a expressão “Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior”, deve ser excluída, na medida em que ao constar da lista de actividades enumeradas do

- Anexo I do TFUE está afastada do âmbito de aplicação das OAR, afastamento que também tem o mesmo efeito sobre as actividades listadas no artigo 2.º, n.º 2, do CFI e, consequentemente, na delimitação do âmbito de aplicação do benefício fiscal do RFAI (Artigo 22.º, n.º 1 do CFI);
- f) A Requerida refuta as alegadas inconstitucionalidades porquanto, a Portaria n.º 282/2014 não invade o campo de incidência do benefício fiscal do RFAI, nem colide com o disposto nos artigos 103.º, 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, porque as normas habilitantes – artigo 2.º, n.º 3 e artigo 22.º n.º 1 do CFI – são normas de aplicação condicionada criadas pelo Decreto-Lei n.º 162/2014 que executa uma autorização legislativa (Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho) que não especifica nem concretiza os sectores de actividade económica elegíveis, a não ser a subordinação ao quadro normativo europeu relevante em matéria de auxílios estatais;
- g) O artigo 1º da Portaria nada tem de inovador relativamente às normas habilitantes, limita-se a identificar as actividades inelegíveis para a concessão do benefício fiscal do RFAI, explicitando as exclusões do campo de aplicação sectorial das OAR e do RGIC, atenta a primazia do direito europeu, consagrado no artigo 8.º da CRP, invocando a seu favor a Decisão arbitral proferida no processo n.º 545/2018-T;
- h) Acrescenta a Requerida que os demais requisitos e condições de que depende a concessão do benefício fiscal do RFAI, designadamente no respeitante à exigência de qualificação da totalidade dos investimentos realizados como «investimento inicial» por terem como finalidade o aumento da capacidade produtiva existente (cfr. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015), bem como no tocante a saber se os investimentos proporcionaram a criação de postos de trabalho (artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI), não foram validados pelos SIT por falta de comprovação do seu cumprimento;
- i) Ademais, é mencionado no RIT que a grande maioria dos investimentos em causa estão identificados na candidatura apresentada pela Requerente para efeitos do PDR2020, ou seja, da concessão de apoio financeiro, portanto, sendo o pedido considerado procedente, o que só por hipótese de raciocínio de concebe, tornar-se-ia

necessário apurar a intensidade dos benefícios, em ordem a verificar se é ou não ultrapassado o limite máximo previsto no artigo 43.º do CFI;

- j) Finalmente, pede a Requerida que 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. Invocando para o efeito a decisão de reenvio prejudicial proferida na decisão n.º 236/2021 – T CAAD.

4. Por despachos de 6 de maio de 2022 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT pelas razões que se dão por reproduzidas. Mais foram as partes notificadas para produzirem alegações sucessivas e indicada a data de 2 de setembro de 2022 para prolação da Decisão arbitral.

5. As partes apresentaram alegações.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

Cumpra apreciar e decidir.

III. DO MÉRITO

III-1 - MATÉRIA DE FACTO

§ 1.º - Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima de Direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, cujo objeto social consiste na «fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas, a comercialização dos referidos produtos, por si fabricados ou por terceiros, bem como a cultura de pomóideas e prunóideas», estando, a título principal, enquadrada no CAE 10320, correspondente à «fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas» e, a título secundário, enquadrada no CAE 01240, correspondente à «cultura de pomóideas e prunóideas» - cfr. cópia da certidão permanente, junta como **doc n.º 2**;
- b) A Requerente dispõe de contabilidade organizada, estando enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC, sendo a sua matéria coletável determinada por avaliação direta – cfr. cópia da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do exercício de 2017, junta como **doc n.º 3**;
- c) A Requerente tem a sua situação tributária regularizada, não sendo devedora de quaisquer dívidas tributárias, incluindo à Segurança Social – cfr. cópias de certidões de inexistência de dívidas, juntas como **doc n.º 4**;
- d) No exercício de 2017, para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), a Requerente realizou investimentos no montante global de EUR 1.825.419,00;
- e) Por força do estipulado no artigo 22.º, n.º 1, do Código fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro (“CFI”), do investimento mencionado *supra*, a empresa desconsiderou o montante de EUR 1.354.404,84, relativo à atividade secundária de cultura de pomóideas e prunóideas (atividade agrícola), conforme tabela *infra*:

Dedução à coleta de IRC – RFAI 2017	
Investimento relevante efetuado ⁽¹⁾	EUR 1.825.419,00
Investimento excluído ⁽²⁾	EUR 1.354.404,84
Investimento elegível ^{(1)–(2)}	EUR 471.014,16

- f) Assim, do investimento realizado e elegível, resulta dedutível a título de RFAI o montante global de EUR 117.753,54, apurado conforme segue:

RFAI de 2017	
Investimento elegível	EUR 471.014,16
RFAI = 25% do investimento elegível	EUR 117.753,54

- g) O investimento realizado pela Requerente situa-se geograficamente na região Centro, tendo permanecido nesta região (e na sua esfera) desde 2017 – cfr. cópia de listagem relativa ao investimento realizado, junta como **doc n.º 5**;
- h) O investimento *sub judice* representou um investimento inicial relativo e tendente ao aumento da capacidade produtiva da Requerente, permitindo aumentar a produção de sumos, especialmente o sumo concentrado de Baga de Sabugueiro;
- i) O investimento em referência levou à contratação, por tempo indeterminado (via conversão de contrato de trabalho de colaborador que estava contratado a termo certo), de um colaborador, o qual permanece presentemente em funções na empresa – cfr. cópia do contrato de trabalho inicial e recibos de vencimento atuais, juntos como **docs n.ºs 6 e 7**;
- j) No dia 12 de junho de 2018, a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos (Modelo 22 de IRC) referente ao exercício de 2017, tendo-lhe sido atribuída a referência...– cfr. cópia da declaração em apreço, junta como **doc n.º 3**;
- k) A coberto da ordem de serviço n.º OI2019..., dos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Leiria, a ora Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária interno incidente sobre o IRC e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) do período de tributação de 2017;
- l) Por ofício n.º ...-2021, de 16 de março de 2021, da Direção de Finanças de Leiria, a ora Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção tributária, em sede do qual, entre outras, a Autoridade Tributária propôs correções em sede de IRC

(benefícios fiscais) – cfr. cópia do projeto de relatório de inspeção tributária, que se junta como **doc n.º 8**;

- m) A Autoridade Tributária propôs a correção da totalidade do montante inicialmente apurado pela Requerente, ao abrigo do benefício fiscal do RFAI, no valor de EUR 134.274,34, pelo facto de os investimentos considerados relevantes estarem relacionados com a atividade secundária da Requerente, qual seja a cultura de pomóideas e prunóideas (CAE 01240) – cfr. **doc n.º 8**;
- n) As correções propostas foram então justificadas pela Autoridade Tributária da seguinte forma:

“[...] Para efeitos da definição dos setores de atividade elegíveis para efeitos de concessão de benefícios fiscais, e conforme prevê o n.º3 do artigo 2.º do CFI, foi publicada a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, a qual, por força do disposto no n.º 1 do artigo 22.º do CFI, também se aplica ao RFAI.

O artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro refere que "1- 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 par Categoria), não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham par objeto as atividades económicas dos setores 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 (TFUE), da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas." (nosso sublinhado)

*[...] de acordo com os códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Ver. 3), a divisão 01 refere-se à “agricultura, produção animal, caça e atividades dos serviços relacionados”, a qual não se encontra mencionada no artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014.” **Doc n.º 8**;*

- o) Em sede de direito de audição, a Requerente aceitou a totalidade das correções propostas pela Autoridade Tributária, tanto ao nível do IRC como do IVA, à exceção da correção proposta por referência ao benefício fiscal do RFAI-cfr. cópia do direito de audição exercido por referência ao primeiro projeto de relatório, que se junta como **doc n.º 9**;
- p) A Requerente concordou que o montante inicialmente considerado a título do RFAI - EUR 134.274,34 - foi apurado de forma incorreta, por terem sido considerados elegíveis investimentos afetos à atividade agrícola de cultura de pomóideas e prunóideas. **Doc n.º 9**.
- q) Porém, conforme exposto naquela sede, a Requerente demonstrou ter realizado igualmente investimentos relacionados com a sua atividade principal (fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas – CAE 10320) – cfr. **docs n.ºs 5 e 9**;
- r) Com efeito, logo em sede de direito de audição, a Requerente recalculou o benefício inicialmente apurado a título do RFAI, e solicitou a dedução do valor de EUR 117.753,54 à coleta do exercício de 2017 – cfr. **docs n.ºs 5 e 9**;
- s) A Autoridade Tributária procedeu à elaboração de um segundo projeto de relatório de inspeção, ao abrigo do qual se desconsiderava novamente o montante apurado pela Requerente a título de RFAI – cfr. **doc n.º 10**, com base em considerações relativas ao incentivo financeiro Programa de Desenvolvimento Rural 2014-2020 (“PDR2020”), bem como ao investimento inicial e criação de postos de trabalho associados ao RFAI, concluindo, contudo, que: “[...] o enquadramento legal do RFAI aos factos apresentados em sede de direito de audição e que justificam, desde logo, a não aceitação do benefício fiscal invocado pelo sujeito passivo, é aquele que já tinha sido relatado anteriormente – a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do TFUE encontra-se excluída do âmbito do RFAI.”- Cfr. **doc n.º 10**;
- t) A Requerente exerceu o seu direito de audição, relacionado apenas com a correção do benefício fiscal, no dia 14 de maio de 2021, no âmbito do qual apresentou as razões e os factos que a levavam (e levam) a dissentir da posição sufragada pela

- Autoridade Tributária – cfr. cópia do direito de audição apresentado por referência ao segundo projeto de relatório, que se junta como **doc n.º 11**;
- u) Não obstante os argumentos aduzidos e prova junta em sede inspetiva, por ofício n.º ...-2021, de 4 de junho de 2021, da Direção de Finanças de Leiria, a Requerente foi notificada do Relatório Final da Inspeção Tributária, de cujo conteúdo resulta a manutenção da correção anteriormente proposta, no montante global de EUR 134.274,34, concernente ao benefício fiscal do RFAI no exercício de 2017 – cfr. cópia do relatório final da inspeção tributária, junta como **doc n.º 12**;
- v) Em suma e compulsados os termos do relatório final, resulta que a desconsideração da dotação do RFAI da Requerente é justificada pela Autoridade Tributária com os seguintes fundamentos:
- w) Quanto aos investimentos realizados pela Requerente no âmbito da sua atividade secundária (CAE 01240):
- “(...) No âmbito da análise do benefício fiscal do RFAI, relativo ao período de 2017, foram solicitados um conjunto de elementos/documentos, tendo em vista a confirmação da dotação apurada neste período (134.274,34 €), os quais vieram a demonstrar que os investimentos em causa estavam relacionados com a construção/plantação de um pomar, ou seja, tinham sido efetuados no âmbito da sua atividade de cultura de pomóideas e prunóideas (CAE 01240). E de acordo com o enquadramento legal exposto no ponto III.2.1., para o qual se remete, ficou demonstrado que este tipo de investimento não é considerado elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI, uma vez que o investimento teve por objeto a atividade económica da produção agrícola primária.*
- x) Quanto aos investimentos realizados pela Requerente no âmbito da sua atividade principal (CAE 10320):
- “(...) a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do TFUE encontra(r)-se excluída do âmbito do RFAI, por força do disposto no artigo 1.º da Portaria 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22 do CFI, e do próprio n.º 1 do artigo 22.º*

deste diploma, que na sua parte final, exceciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas no âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.

(...)

*É importante salientar que, apesar das situações descritas nos pontos 1.º- PDR2020, 2.º-Investimento inicial e 3.º- Criação de postos de trabalho, o enquadramento legal do RFAI aos factos apresentados em sede de direito de audição e que justificam, desde logo, a não aceitação do benefício fiscal invocado pelo sujeito passivo, é aquele que já tinha sido relatado anteriormente – a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do TFUE encontra-se excluída do âmbito do RFAI.”– cfr. **doc n.º 12**;*

- y) Pelo facto de a Requerente não ter voluntariamente pago a quantia sub judice, o Serviço de Finanças de ... procedeu à instauração do processo de execução fiscal n.º ...2021..., destinado à sua cobrança coerciva – cfr. cópia da citação para o processo executivo, que ora se junta como **doc n.º 13**, mas no dia 15 de novembro de 2021, a ora Requerente procedeu ao pagamento da dívida exequenda – cfr. cópia do comprovativo de pagamento, junto como **doc n.º 14**.

§ 2.º Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

§3.º Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que 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 distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 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 (cf. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de pronúncia arbitral e alegações da Requerente, Resposta e contra-alegações da Requerida), o processo administrativo instrutor e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados os factos mencionados com relevo para a decisão.

III- 2-DO DIREITO

III-2-1 - DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO PROCESSO

Como vimos, para a Requerente a questão central a decidir centra-se tão-somente na elegibilidade da atividade prosseguida pela A... – *«fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas»*, correspondente ao CAE 10320 – para o incentivo fiscal atinente ao RFAI, previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI e imputa aos atos tributários impugnados as seguintes ilegalidades:

- Por violação do regime previsto nos artigos 22.º e 2.º, n.º 2, alínea a), do CFI;
- Por violação dos artigos 199.º, alínea c), 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), e 112.º, n.ºs 5 e 7, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

Por sua vez a Requerida, quanto à questão do “*thema decidendum*”, concorda com a Requerente no sentido de que “(…) a questão a dirimir consiste em saber se são elegíveis para o benefício fiscal do RFAI, à luz do disposto nos artigos 2.º, 22.º do CFI, Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, e dos normativos do direito europeu relevante, os investimentos realizados pela Requerente que têm por objecto a actividade desenvolvida a título principal, de fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas e comercialização dos referidos produtos por si fabricados ou por terceiros (Código da CAE 10320)” (artigos 28.º, 30.º e 31.º da Resposta).

Por conseguinte, concordaram as partes que questão é circunscrita ao tema mencionado.

No entanto, mais adiante, a Requerida vem alegar, como ficou dito, que “Ademais, é mencionado no RIT que a grande maioria dos investimentos em causa estão identificados na candidatura apresentada pela Requerente para efeitos do PDR2020, ou seja, da concessão de apoio financeiro, portanto, sendo o pedido considerado procedente, o que só por hipótese de raciocínio se concebe, tornar-se-ia necessário apurar a intensidade dos benefícios, em ordem a verificar se é não é ultrapassado o limite máximo previsto no artigo 43.º do CFI.”

Ora, analisado todo o RIT, não se encontra este argumento entre os fundamentos invocados para indeferir o pedido à Requerente.

Como ficou consignado no processo 571/2020-T, *“O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera anulação em que se visa apreciar a legalidade e declarar a eventual ilegalidade dos atos impugnados, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º, n.º 1, do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].*

Por isso, os atos impugnados têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos.ⁱ

Consequentemente, a fundamentação sucessiva ou a posteriori não é relevante para aferir da legalidade do ato impugnado, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo atoⁱⁱ e também o tribunal, constatada a ilegalidade da fundamentação do ato impugnado, não pode substituir-se à Administração Tributária, mantendo na ordem jurídica esse ato com nova fundamentação. Isto é, «o tribunal não pode recorrer a outros filtros para aferir a legalidade do ato impugnado (já que os seus poderes de cognição não podem ir além dos fundamentos de que o ato explicitamente partiu), nem pode substituir-se à Administração na determinação de outra matéria tributável (sob pena de estar a invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária)».ⁱⁱⁱ

A eventual prática, na sequência da declaração pelo tribunal da ilegalidade do ato impugnado, do «ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão

arbitral», é tarefa que cabe a Administração Tributária como resulta do teor expresso da alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.

Neste contexto, sublinha-se que a hipotética omissão da valoração da intensidade dos benefícios, em ordem a verificar se foi ou não ultrapassado o limite máximo previsto no artigo 43.º do CFI não foi fundamento das liquidações impugnadas.

É, pois, à face da fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária subjacente as liquidações impugnadas, que tem de ser aferida a sua legalidade.

Vejamos.

III-2-2- ANÁLISE DAS ILEGALIDADES INVOCADAS

Importa iniciar pela apreciação da legislação aplicável

1. 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:

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, tem 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 preâmbulo desta Portaria justifica a “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”.

Importa salientar que 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”.

Por outro lado, como ficou consignado no acórdão proferido no Processo n.º 545/2018-T, e reiterado no processo n.º 434/2020-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 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).

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.

Como ficou consignado no Acórdão proferido no processo n.º 434/2020-T, “Em todo este contexto, interessa começar por chamar à colação o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, 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;”

Da análise das designações dos produtos constantes no Anexo I do TFUE, conclui-se que a atividade da Requerente de “fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas” consta do respetivo Capítulo 20- Preparados de produtos hortícolas, de frutas e de outras plantas ou partes de plantas.

Resulta, assim, de todas estas disposições de direito europeu, interpretadas articuladamente, que a «transformação de produtos agrícolas» inclui a fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas”, produtos estes que se enquadram no conceito de produto agrícola, constante da alínea 11) do artigo 2.º do RGIC.

Por outro lado, por força do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, atrás referido, 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:

“(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.”

Em suma, a exclusão do benefício fiscal exige a verificação destes requisitos, o que não acontece, como será analisado mais adiante.

3.Finalmente importa analisar se a atividade exercida pela Requerente não se encontra também excluída pelas OAR.

Aqui releva 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.”

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.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 434/2021-T, “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.”

Aplicando o exposto ao caso, verifica-se, como decorre do relatório de inspeção tributária, 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.

Não obstante a referida Portaria excluir 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, repete-se, 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”.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 434/2020-T, “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.”

4. Aqui achegados, tendo a Requerida 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.

O que não acontece, sendo que, 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).

Termos em que se conclui que a liquidação de imposto de IRC, referente ao exercício de 217, com base na não dedutibilidade do benefício fiscal é ilegal.

Tendo-se concluído pela procedência do pedido, nos termos expostos, fica prejudicado o conhecimento de outros vícios invocados pela Requerente.

III-2-3- QUANTO AO PEDIDO DE REENVIO

Apesar de a Requerente entender ter demonstrado que a interpretação por si sufragada cumpre o Direito Comunitário, por desconhecer jurisprudência comunitária sobre a matéria veio solicitar o reenvio prejudicial para o TJUE.

Ora, na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 220/2022-T, onde se tratou de questão similar, que pressupõe a interpretação dos mesmos normativos comunitários- interpretação do §10, nota de rodapé 11, das OAR 2014-2020, dos §§33 e 168 das Orientações para os Auxílios Estatais no Sector Agrícola, e dos artigos 1.º, n.ºs 1 e 3, e 13.º, alínea b), do RGIC, o Tribunal concluiu pela desnecessidade do reenvio, pelas razões que se seguem e com as quais se concorda.

“No artigo 19.º, n.º 3, alínea b) e no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia prevê-se o reenvio prejudicial para o TJUE, que é obrigatório quando uma questão sobre a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno.

No entanto, quando a lei comunitária seja clara ou quando já haja um precedente na jurisprudência europeia não é necessário proceder a essa consulta, como o TJUE concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Proc. 283/81.

Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do acto aclarado) e quando a correcta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de Direito da União Europeia suscitada (doutrina do acto claro) (idem, n.º 14).

Compete exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça» (acórdãos do TJUE Acórdão de 10 de julho de 2018, processo C-25/17, e de 02-10-2018 processo C-207/16).

Afigura-se a este Tribunal Arbitral que a interpretação das normas de Direito Europeu que é necessária para apreciação da legalidade das liquidações impugnadas é clara, pelo que não há necessidade de efectuar o reenvio sugerido.” No mesmo sentido, cfr. a Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 434/2020-T.

Pelo exposto, entende-se desnecessário efetuar o reenvio prejudicial sugerido, sendo irrelevante o argumento da Requerida quanto à aceitação do reenvio na Decisão Arbitral relativa ao processo n.º 236/2021-T, por as circunstâncias de facto serem muito diferentes.

III- 2- 4- DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respetivas liquidações de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afetam estas, justificando-se também a sua anulação.

III-2-5- RESTITUIÇÃO DE QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Nos termos do artigo do n.º 1 do 43.º da Lei Geral Tributária e artigo 61.º do CPPT, “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou

impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Entende-se por erro imputável à administração, o erro que não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto e de direito que, não sejam da responsabilidade do contribuinte. Assim, *“o direito a juros indemnizatórios abrange apenas uma das causas de responsabilidade da Administração tributária, agindo como tal: a originada pelo pagamento indevido de tributos, que lhe for imputável (...) o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte provem, em regra geral, de um dever de indemnização da Administração tributária resultante da forçada improdutividade das importâncias desembolsadas pelo contribuinte.”*(cfr. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, p. 204 e 205).

Ora, atento supra exposto, não pode deixar de se considerar ter havido erro imputável aos serviços, na medida em que a liquidação de imposto em causa foi consequência da errónea interpretação que a Requerida fez da elegibilidade dos benefícios fiscais.

Conclui-se, assim, pela procedência da pretensão da Requerente a ser ressarcida através do pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento das liquidações de imposto anuladas até à data da emissão da nota de crédito, nos termos do artigo 61.º, n.ºs 2 a 5, do CPPT.

IV- DECISÃO

Termos em que o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular as liquidações de impostos impugnadas de IRC, relativas ao ano de 2017, e ao benefício fiscal RFAI, incluindo as liquidações de juros compensatórios;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido de imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

V- VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €129,337,16 de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

VI- CUSTAS

Custas no montante de € 3.060,00 a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 2 de julho de 2022

Fernanda Mações
(Árbitro Presidente- Relatora)

Carlos Manuel Baptista Branco (árbitro Vogal)

José Rodrigo de Castro (árbitro Vogal)

ⁱ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso: de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003,

processo n.º 1661/02;– de 22-03-2018, processo n.º 0208/17. Em sentido idêntico, podem ver-se: -MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no ato", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do ato recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa" – MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objetivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do ato, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

ⁱⁱ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: de 11-2-93, do Pleno, processo n.º 26389, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-10-95, página 103; de 4-11-93, processo n.º 31798, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-10-96, página 6007; e de 3-2-94, processo n.º 32325, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 791.

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-1999, processo n.º 23720; e 19-12-2007, recurso n.º 874/07.

ⁱⁱⁱ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31-01-2018, processo n.º 01157/17.