

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 142/2021-T

Tema: IRC - Não aceitação da dedução de RFAI acima do limite previsto pelas regras de auxílios do Estado; A indústria transformadora de produtos agrícolas não consiste numa atividade excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

Sumário:

1. A indústria transformadora de produtos agrícolas enquadra-se no artigo 2.º, n.º 2, al. d) do CFI e não se está perante «atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC», para efeitos do artigo 22.º, n.º 1, do CFI.
2. No que diz respeito à atividade agrícola, a Portaria n.º 282/2014 de 30.12 derogou totalmente o art. 2º, n.º2, al. d) do CFI, aprovado por Decreto Lei, pelo Governo, com autorização legislativa da Assembleia da República, invadindo por isso, a reserva de competência que é atribuída a este órgão de soberania pelos artigos 103º nº 2 e 165º nº 1 alínea i) da Constituição da República Portuguesa, enfermado, deste modo, de inconstitucionalidade orgânica e formal.

1

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 04 de março de 2021 a contribuinte A..., S.A., aqui Requerente, titular do número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ... Alcanede, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo com designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto na al. a), no n.º 2 do artigo 6.º do referido diploma.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 15 de março de 2021.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 3, alínea a) e artigo 6.º, n.º 2, al. a) do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. 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 31.05.2021.
5. Após o despacho de 01 de junho de 2021, a Requerente apresentou a sua resposta em 05 de julho de 2021 e juntou o processo administrativo (“PA”).
6. Por despacho de 15.09.2021 a reunião prevista no art. 18º do RJAT foi dispensada e as partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações.
7. A Requerente apresentou as suas alegações escritas em 23.09.2021.
8. A Requerida apresentou as suas alegações escritas em 04.10.2021.
9. Por despachos de 12.11.2021 e 10.01.2021 foi prorrogado por dois meses, cada um, o prazo para prolação da decisão arbitral.
10. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade e consequente a anulação da liquidação de IRC n.º 2020 ..., demonstração de acerto de contas n.º 2020 ... e ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2020 ..., dos quais resultou o valor global a pagar de € 162.723,67, todos relativos ao período de 2016, bem como, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

II.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Conforme resulta do Relatório de Inspeção, a correção em causa alicerça-se nos seguintes factos:
 - i) Na não aceitação da dedução de RFAI acima do limite previsto pelas regras de auxílios do Estado, no montante de € 103.902,78. Esta correção não constitui objeto do presente do pedido por opção expressa da Requerente, e

- ii) Na exclusão da atividade da Requerente do benefício fiscal do RFAI, por ser enquadrável como “transformação de produtos agrícolas”, o que suscitou as seguintes consequências e efeitos:
- a) Não aceitação da dedução à coleta do montante de € 39.174,06, a título de RFAI;
 - b) Não aceitação, como elegível, da dotação de RFAI reportada de anos anteriores e mencionada na declaração modelo 22 do período de 2016, mas não utilizada nesse período pela Requerente por insuficiência de coleta, no valor de € 63.736,03;
 - c) Omissão sobre as consequências e efeitos relativos à dotação de RFAI do próprio ano 2016 e não utilizada nesse período pela Requerente, por insuficiência de coleta à data da apresentação da respetiva Modelo 22 de IRC, no valor de € 55.588,70, o qual não foi considerado a deduzir no acréscimo da coleta de IRC resultante da correção levada a efeito.
2. Considera a Requerente que as atividades que desenvolve, enquadráveis na categoria de produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE, são elegíveis para o benefício fiscal do RFAI, ao contrário do entendimento da AT, por respeito à parte da liquidação adicional que aqui se contesta, pelo que o mesmo se encontra viciado por erro sobre os pressupostos de direito (e, consequentemente, o ato impugnado).
3. Segundo o artigo 22.º, 1 do CFI, *“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”*.
4. Assim, para efeitos do enquadramento da atividade desenvolvida pela Requerente (abate de gado – CAE 10110 e a fabricação de produtos à base de carnes - CAE 10130, ambos CAE da indústria transformadora) no âmbito da elegibilidade para o RFAI, deverá ser feita uma análise articulada entre o regime comunitário e o regime nacional.

5. O artigo 2.º do CFI define as atividades económicas relativamente às quais podem ser concedidos benefícios fiscais no âmbito do RFAI, determinando no seu n.º 2, alíneas a) e d), como integrantes no âmbito de aplicação setorial do RFAI, não só a indústria transformadora, como as próprias atividades agrícolas.

6. Nos termos da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro para a qual remete o artigo 22.º do CFI, determina-se no seu artigo 2.º, alínea b), quanto ao âmbito de aplicação setorial do RFAI, que o mesmo inclui as atividades da indústria transformadora com os CAE compreendidos entre as divisões 10 a 33.

7. É precisamente esse o caso da Requerente, cujos CAE se compreendem ambos na divisão 10.

8. No entanto, a mesma Portaria, no seu artigo 1.º exclui do RFAI a transformação e comercialização de produtos enumerados no anexo I do TFUE.

9. Assim, sendo claro que o normativo da Portaria n.º 282/2014, não pode prevalecer sobre o do CFI (restringindo-o), torna-se evidente que a liquidação ora em crise, tendo por fundamento tal normativo, é ilegal, devendo ser anulada.

10. Mesmo que se admitisse – no que a Requerente não concede – que do vício de que enferma este artigo 1º da Portaria n.º 282/2014 (e consequentemente as liquidações nele baseadas), não fosse fundamento de ilegalidade das liquidações que aqui se impugnam, na medida em que, é também fundamento para exclusão do benefício fiscal do RFAI o n.º 1 do artigo 22º do CFI que, na sua parte final, exceciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC, no considerando 11 do RGIC, consta que o regulamento deve aplicar-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas, desde que se encontrem reunidas determinadas condições.

11. De acordo com o artigo 2.º do RGIC, deverá entender-se por:

- (i) Produto agrícola: um produto enumerado no Anexo I do TFUE;
- (ii) 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); e

- (iii) Comercialização de produtos agrícolas: deteção ou exposição com vista à venda, colocação à venda, entrega ou qualquer outra forma de colocação no mercado (exceto a primeira venda por um produtor primário a revendedores e transformadores e qualquer atividade de preparação de um produto para a primeira venda) e venda por um produtor primário aos consumidores finais quando e se efetuada em instalações específicas reservadas a tal fim.

12. Saliente-se que, de acordo o Anexo I do TFUE, os produtos resultantes da atividade de transformação da Requerente (tais como, carnes e miudezas comestíveis, tripas, bexigas buchos, inteiros ou aos bocados, banha e outras gorduras obtidas por expressão ou fusão, sebo obtido em bruto ou por fusão e preparados de carne), deverão considerar-se como produtos agrícolas para efeito do referido.

13. Por sua vez, de acordo com o artigo 13.º, alínea b) do RGIC, este regulamento não é aplicável “(...) *aos auxílios com finalidade de regional sob a forma de regimes orientados para um número limitado de setores específicos de atividade económica*”, salvaguardando, no entanto que, para este efeito, “*os regimes destinados à atividade de comercialização e transformação de produtos agrícolas não são considerados orientados para setores específicos de atividade*”.

14. Assim, deve depreender-se, que a atividade prosseguida pela Requerente é abrangida pelo âmbito de aplicação do RFAI, porque não excluída pelo RGIC.

15. Em suma, sendo certo que a atividade da Requerente é abrangida pelo âmbito de aplicação do RGIC e que as exceções previstas no artigo 1.º n.º3, alínea c) do RGIC, não lhe são aplicáveis, dever-se-á considerar, em concreto, a aplicação deste regulamento no caso em presença.

16. De acordo com o ponto 168 das OAR para o sector (Capítulo 1.1.1.4 - Auxílios aos investimentos relacionados com a transformação e a comercialização de produtos agrícolas), “*os Estados- Membros podem conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação de produtos agrícolas e a comercialização de produtos agrícolas, desde que satisfaçam as condições de um dos seguintes instrumentos de auxílio*”:

- i) RGIC;
- ii) OAR; ou
- iii) as condições estabelecidas na presente secção.”

17. Em conclusão, é evidente que a atividade da Requerente não é excluída do âmbito de aplicação setorial das OAR, nem do RGIC, aplicando-se, conseqüentemente, à sua atividade, o regime fiscal do RFAI, nos termos previstos no artigo 22.º do CFI.

18. Razão pela qual não pode proceder a argumentação da Autoridade Tributária, vertida no relatório, quando afirma que *“as atividades de transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado, encontram-se excluídos 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 artigo 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 das AOR e do RGIC”*.

19. E como irrecusável se mostra, a atividade da Requerente é elegível para o RFAI, nos termos do artigo 22.º, número 1 do CFI, bem como do artigo 2.º do mesmo código.

20. O lucro tributável da Requerente, do qual resultou uma coleta de € 286.154,08, no período de tributação de 2016, não foi objeto de qualquer correção fruto da inspeção realizada pela AT.

21. Desta feita, o montante de €63.736,06 de RFAI, que se encontrava em reporte em 2016 e não havia sido utilizado nesse período por insuficiência de coleta, deve considerar-se agora elegível para dedução à coleta de IRC da Requerente, já que a mesma passou a dispor de coleta disponível.

22. A Requerente detinha ainda um montante de €55.558,70 de RFAI correspondente à dotação do próprio período de 2016, o qual foi inscrito no campo 074 do anexo D da sua Declaração Modelo 22 do IRC, tendo sido desconsiderado pela AT, que sobre o mesmo não se pronunciou incorrendo em erro pela não fundamentação.

23. Assim não tendo o montante em causa sido utilizado, quer nesse período, quer em qualquer dos períodos seguintes, deveria a AT ter deduzido o mesmo à coleta disponível – em resultado da ação inspetiva por si promovida.

24. Prevê o artigo 23.º n.º 2, alínea b) do CFI que a dedução do benefício é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, “(...) até a concorrência de 50% da coleta do IRC apurada em cada período de tributação”.

25. A correta interpretação deste artigo 23.º, n.º 2, alínea b) do CFI é no sentido de o limite de 50% da coleta apenas ser aplicável a RFAI gerado no mesmo período.

26. A Requerente desconhecia o entendimento seguido, nomeadamente, pela própria AT, o qual determinaria a dedução do montante de €55.588,70 à coleta disponível de 2016, por se tratar de RFAI gerado em período distinto daquele que estava a ser utilizado. Erro que a AT estava obrigada a corrigir.

27. Sendo ilegal o imposto (capital) sobre o qual foram calculados juros compensatórios, como demonstrado, também os valores destes juros compensatórios o são.

28. Apenas haveria (nasceria o direito do Estado a cobrar) juros compensatórios, caso se verificassem três requisitos cumulativos: (i) retardamento da liquidação, (ii) imposto em falta e (iii) que o retardamento seja devido a culpa do sujeito passivo.

29. Ora, do procedimento inspetivo, e demais procedimentos administrativos ou documentos relacionados com a liquidação ora em crise, não resulta nem é sequer feita qualquer alusão à culpa – em sentido técnico-jurídico – imputável à Requerente.

30. A responsabilidade pelo pagamento de juros Compensatórios dependerá sempre da existência (e comprovação pela Administração Tributária) de um nexo de causalidade adequada entre o eventual atraso na liquidação e a conduta do sujeito passivo, de molde a que se pudesse formular um juízo de censura sobre a sua atuação.

31. A conduta da Requerente é tudo menos censurável, mas também porque a sua conduta poderia ser, do ponto de vista técnico-jurídico, pelo menos, defensável.

32. Por não ter sido aferida pela administração tributária a alegada culpa da Requerente e em todo o caso, por não constar da liquidação qualquer fundamento de direito justificativo de tal aplicação, sempre seriam ilegais as liquidações de juros Compensatórios, nos termos conjugados dos artigos 35.º da LGT e 77.º do CPPT.

33. Procedendo o presente pedido arbitral, a Requerente deve ser reembolsada do que indevidamente pagou.

34. Acresce que, decorrendo a liquidação de impostos, de manifesto erro imputável aos serviços da administração tributária, cujo reconhecimento expressamente requer, assiste ainda à Requerente, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, o direito a juros indemnizatórios computados sobre aquele montante à taxa legal.

II.C Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Em função dos cálculos e da argumentação constante do RIT e não contraditada, o montante do benefício fiscal RFAI disponível para ser deduzido em 2016 seria de €39.174,26, o que significa que, mesmo sem a aplicação das restrições inerentes à natureza da actividade desenvolvida – a que será feita referência a seguir – a dedução à colecta efectuada neste exercício revelaria um excesso de € 103.902,78.
2. Cumpre notar que o designado reporte de 2014 não utilizado, de €63.763,93, é inexistente, em resultado da aplicação do limite máximo dos Auxílios de Estado e quanto à dotação de €55.388,70 de 2016, este valor não foi declarado como dotação do período no Campo 714 do Quadro 74 do Anexo D da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do período de 2016, nem foi acrescido ao saldo que transita para período(s) seguinte(s) no Campo 716.
3. Surge, sim, no Campo 078 do Quadro 078 do referido Anexo D que se destina a indicar os incentivos sujeitos às taxas máximas de Auxílios Regionais, como incentivo em IRC relativo à actividade com o Código CAE 10110.
4. O artigo 22.º, n.º 1, do CFI, estatui que: *“O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma actividade nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do art.º 2.º, tendo em consideração os códigos de actividade definidos na Portaria prevista no n.º 3 o referido artigo, com exceção das actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC”*.
5. Em cumprimento do disposto no artigo 2.º, n.º 3, do CFI, foi aprovada e publicada a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, a definir os códigos CAE relativos aos sectores de actividade elegíveis.
6. Assim, na sua concretização, o legislador dá nota, logo, no artigo 1.º (Enquadramento

comunitário), que, em conformidade com as OAR para 2014-2020 e o RGIC não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto:

(...)

(iii) a produção agrícola primária, a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo i do Tratado (...).

7. Por sua vez, para efeitos da identificação das actividades económicas abrangidas pelos códigos da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, o artigo 2.º da Portaria alerta para a necessidade de serem levadas em conta as “restrições previstas no artigo anterior”, o que vale por dizer que, para determinar a elegibilidade de uma actividade económica em concreto, não basta atender apenas ao respectivo enquadramento nos Códigos de actividade que constam das alíneas a) a k), deste artigo.

8. Por conseguinte, não parece que subsistam dúvidas no tocante a considerar que os produtos agrícolas transformados com que a Requerente opera integram o Anexo I do TFUE e, assim sendo são qualificados como produtos agrícolas, em linha com as definições do artigo 2.º, alíneas 10) e 11) do RGIC.

9. Também não são necessárias grandes considerações para concluir que as características do RFAI não correspondem às descritas no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), subalíneas i) e ii), donde resulta que *prima facie* não é excluído do RGIC.

10. No entanto, importa completar a análise, em ordem a averiguar se os auxílios estatais às actividades que consistem na transformação de produtos agrícolas que ainda são produtos agrícolas, enumerados no Anexo I do TFUE, são excluídos do RGIC em razão de não serem abrangidos pelas Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR), dado que o RFAI é um auxílio de Estado com finalidade regional.

11. Logo na Introdução das OAR, o ponto 10 indica que apenas são abrangidas algumas actividades do sector da agricultura, nos seguintes termos:

“A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica, com exceção da

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

12. E relativamente ao sector da agricultura, a nota de rodapé (11) esclarece que: “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.”

13. Cabe, assim, concluir que os investimentos da Requerente que têm por objeto uma atividade económica enquadrada no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, encontram-se expressamente excluídos do âmbito de aplicação da OAR constantes da Comunicação da Comissão publicada no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 23.07.2013, sendo abrangidos pelas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola para 2014-2020, à luz dos pressupostos legais exigidos nesses actos legislativos europeus

14. Por fim, cabe ainda realçar que embora as OAR para o sector agrícola (Ponto 168) estabeleçam que: “Os Estados-Membros podem conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação de produtos agrícolas e a comercialização de produtos agrícolas, desde que satisfaçam as condições de um dos seguintes instrumentos de auxílio:

- (a) Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.o e 108.o do Tratado (53);
- (b) Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020;
- (c) As condições estabelecidas na presente secção Estados.”

15. Na verdade, Portugal não utilizou essa possibilidade e a prova disso reside na omissão, no CFI e na Portaria n.º 282/2014, às OAR para o sector agrícola e na declaração expressa de exclusão do âmbito das actividades elegíveis, os investimentos realizados nas actividades de “produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”.

16. Finalmente, não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

III. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea *a*), 5.º e 6.º, todos do RJAT

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

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

O processo é o próprio.

Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

IV. – MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto social (i) o abate de gado e (ii) a fabricação de produtos à base de carne, os quais correspondem aos Códigos de

Atividade Económica (“CAE”), 10110 e 10130, respetivamente – cf. Doc.4, doravante RIT.

2. No âmbito do referido objeto social, e para realização do mesmo, a Requerente compra carcaças de suínos a outras entidades, quer pertencentes ao próprio Grupo, quer a entidades não relacionadas – cf. RIT.

3. A Requerente utiliza carcaças adquiridas no seu processo de transformação, procedendo à sua conversão em outros produtos, tais como carnes e miudezas comestíveis, tripas, bexigas, e buchos, inteiros ou aos bocados, banha e outras gorduras obtidas por expressão ou fusão, sebo obtido em bruto ou por fusão e preparados de carne – cf. RIT.

4. A requerente apresentou, no dia 24.05.2017, a declaração de IRC (Modelo 22), referente a 2016, tendo no anexo D, página 9, declarado o seguinte – cf. Doc.5:

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06)						
Diploma	Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período	Dedução do período		Saldo que transita para período(s) seguinte(s)
741	713	206.813,07	714	715	143.077,04	716 63.736,03

5. Na mesma declaração e anexo, na página 10 a contribuinte declarou o seguinte – cf. Doc.5:

078 INCENTIVOS SUJEITOS ÀS TAXAS MÁXIMAS DE AUXÍLIOS REGIONAIS (CFI aprovado pelo DL n.º 162/2014, de 31/10) (para benefícios cujo direito foi adquirido em ou após 01/01/2015)							
746 Código do benefício	735 Região elegível (art.º 43.º do CFI)	736 Código CAE da entidade a que se destina o investimento (art.º 2.º da Port. n.º 282/2014, de 31/12)	737 Montante das aplicações relevantes (art.ºs 11.º, 22.º e 30.º do CFI)	Incentivos			
				Fiscais		740 Não Fiscais	741 Total
				738 IRC	739 IMI, IMT e SELO		
742	003	10110	222.354,81	55.588,70	0,00	0,00	55.588,70

Indique se se qualifica como microentidade nos termos previstos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro Sim Não

6. Ainda na mesma declaração, na página 12 a Requerente declarou a dotação de RFAI do período de 2016 – cf. Doc.5:

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06)						
Diploma	Saldo não deduzido no período anterior		Dotação do período	Dedução do período		Saldo que transita para período(s) seguinte(s)
742	713		714 55.588,70	715		716 55.588,70

7. A dotação de RFAI do período de 2016, no valor de € 55.588,70, não foi deduzida à coleta de IRC da Requerente no período de tributação de 2016, nem nos períodos de 2017 a 2019 – cf. Docs.5 a 8.

8. No decurso do ano de 2020, foi a Requerente objeto de um procedimento de inspeção tributária, no âmbito do qual foi analisada pelos Serviços de Inspeção Tributária a situação tributária da Requerente relativamente ao exercício de 2016 – cf. RIT.

9. No âmbito dessa inspeção, que teve na sua base a Ordem de Serviço nº OI2020..., foi a Requerente notificada do Relatório de Inspeção em 10 de novembro de 2020, no qual se fixaram correções técnicas ao exercício de 2016, em sede de IRC – cf. RIT.

10. O relatório da inspeção tributária, ou RIT, refere o seguinte:

Ora, tendo em conta o artigo 43º do Código Fiscal do Investimento, conclui-se que relativamente às mesmas aplicações relevantes, o sujeito passivo não poderia obter auxílios de Estado, superiores a 35%, em face da região do investimento e da sua qualidade do sujeito passivo.

Ora, em face do exposto, verifica-se que existem aplicações relevantes em sede de “RFAI” que beneficiaram de auxílio financeiro no âmbito do *PRODER 2020*.

Assim, no âmbito do “RFAI” foram consideradas como aplicações relevantes investimentos no valor de € 1.345.415,83, o que correspondente a um benefício fiscal de € 336.353,96 (25%), as quais incluem investimentos elegíveis para efeitos de “*PRODER 2020*” no valor de 863.295,11, os quais beneficiaram de um apoio financeiro de € 302.153,29 (35%).

Deste modo, o sujeito passivo apurou uma percentagem de auxílios de Estado de 47,46%:

$$\% \text{ de auxílio} = \frac{\text{€ } 336.353,96 + \text{€ } 302.153,19}{\text{€ } 1.345.415,83}$$

Conclui-se, assim, que o limite de 35%, previsto no artigo 43º CFI, foi excedido, pelo que haverá que proceder-se ao cálculo do valor máximo que o sujeito passivo poderia beneficiar de “RFAI”.

Ora, temos:

- 47,46 % - 25% = 22,46 %, então,
- 35 % - 22,46 % = **12,54 %** é a percentagem de benefício fiscal “RFAI”, que o sujeito poderia obter, o que corresponde a:
- **€ 168.715,15** (12,54 % x € 1.345.415,83)

Pela consulta das declarações modelo 22 dos períodos de 2014 e 2015, verifica-se que o sujeito passivo beneficiou da dedução de “*RFAI*”, de € 79.093,34 e € 50.447,55, respetivamente, ou seja, um **total acumulado**, no final de 2015, de € 129.540,89.

Assim, conclui-se que o sujeito passivo poderia, ainda, em períodos futuros, e até ao limite temporal previsto no artigo n.º 3 do art.º 23º do CFI, beneficiar do valor de € 39 174,26 (€ 168.715,15 - € 129.540,89).

No entanto, verificou-se que, no período de 2016, deduziu, a título de “*RFAI*” o montante de € 143.077,04, com referência à dotação do período de 2014, **valor esses que excede em €103.902,78** (€ 143.077,04 – € 39.174,26).

11. O referido relatório de inspeção tributária refere também o seguinte:

E, conforme já referido, 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**.

Decorrente do anteriormente exposto, conclui-se que o sujeito passivo não poderia ter beneficiado da dedução à coleta de IRC, nos termos do n.º 2 do artigo 90º do Código do IRC, do valor de 143.077,04, deduzidos à coleta no exercício de 2016.

Adicionalmente, o valor de benefício fiscal “*RFAI*”, em saldo no final do período de tributação de 2016, no montante de € 63 736,03, que seria passível de dedução nos 8 períodos de tributação seguintes, nos termos do n.º 3 do art.º 23º do CFI (10 períodos de tributação seguintes ao período de 2014), não poderá ser considerado como benefício futuro, **pelo que o valor de € 206.813,07 (€ 143.077,04 + 63.736,03), não será de considerar como “saldo de período anterior” a 2016, sendo este saldo corrigido para o valor “zero”**.

12. A AT efetuou e notificou a contribuinte da liquidação de IRC n.º 2020 ..., de 23 de novembro de 2020, da demonstração de acerto de contas n.º 2020 ... e da liquidação de juros

compensatórios n.º 2020 ..., ambas de 25 e novembro de 2020, tendo resultado no valor total a pagar de €162.723,67, com data limite para pagamento fixada em 12 de janeiro de 2021 – cf. Docs.1 a 3.

13. A liquidação de juros compensatórios n.º 2020 ... tem o seguinte conteúdo:

Período de Tributação	Liquidação / Documento Base	Liquidação Juros	Valor Base	Período de Cálculo	Taxa (%)	Valor
2016-01-01 a 2016-12-31	2020 ...	Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LGT)	143.077,04	2017-06-01 a 2020-11-04	4,000	19.646,63
					TOTAL:	19.646,63

14. A Requerente procedeu ao pagamento integral da liquidação, incluindo imposto e juros compensatórios, no dia 12.01.2021 – cf. Doc.9.

Os factos que constam dos números 1 a 13 são dados como assentes pela análise do processo administrativo, pelos documentos juntos pela Requerente (docs. 1 a 10 do pedido de constituição do Tribunal) e pela posição assumida pelas partes em relação à matéria de facto.

IV.2. Factos não provados

15

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos alegados relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal e do mérito da causa foram considerados provados.

V – MATÉRIA DE DIREITO

1. Questões a decidir

A questão essencial submetida à apreciação deste Tribunal é a de aferir se a atividade exercida pela Requerente se encontra excluída da aplicação do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31/10 – Código Fiscal ao Investimento (CFI), atento o respetivo enquadramento de direito europeu, com a conseqüente inaplicabilidade do benefício fiscal do RFAI.

Se assim não for, importa, neste âmbito, aferir se além da ilegalidade que afeta a liquidação adicional do montante de €39.174,26, deve ser considerada dedutível à coleta surgida com as correções efetuadas pela AT a dotação de RFAI reportada de anos anteriores, de €63.736,03, e a dotação de RFAI do próprio período de 2016, no valor de 55.588,70.

Interessa, por fim, analisar o vício de não fundamentação relativo à não consideração da dotação de RFAI do período de 2016; a ilegalidade autónoma de não imputação, a título de culpa, dos juros compensatórios; e a ocorrência dos pressupostos de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária considerou não elegível, para efeito do Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI), o investimento realizado pela Requerente no período de tributação de 2016 por considerar que ele teve por objeto uma atividade económica enquadrada no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas que se encontra excluída do âmbito de aplicação do benefício fiscal pelo artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, bem como pelas 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).

A Requerente contrapõe que o normativo da Portaria nº282/2014, não pode prevalecer sobre o do CFI (restringindo-o). E, por sua vez, as OAR, referindo-se ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional, admitem a aplicação dessas orientações à “transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos agrícolas”.

Antes de começar a necessária análise jurídica, importa referir que a Requerente não contesta a correção efetuada ao abrigo do disposto no art. 43º do CFI, com fundamento no facto de ter sido ultrapassado o limite máximo dos auxílios de Estado.

2. Enquadramento Jurídico

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) é um benefício fiscal, previsto nos arts. 22º e seguintes do CFI¹, que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis).

As normas que conferem benefícios fiscais podem ser interpretadas extensivamente, mas não comportam integração analógica (art. 10º do EBF).

As normas que criam benefícios fiscais admitem interpretação extensiva. Porém apenas na medida em que através de uma tal interpretação se esteja a contribuir para a prossecução da finalidade de interesse público que justificou em concreto o BF em causa.

O RFAI teve sérias e relevantes preocupações de política económica que determinou a atribuição de um regime fiscal orientado para a promoção do investimento, considerado como um objetivo superior ao da arrecadação fiscal. Ou, dito de outro modo, a promoção do investimento é vista como uma forma de promoção da economia, do produto interno bruto e de maior arrecadação fiscal futura.

No caso, uma política pública de estímulo ao desenvolvimento empresarial e ao investimento produtivo. Visou o legislador incentivar os sujeitos passivos a adoptarem comportamentos que contribuam para estes fins. E é assim que, através destes benefícios fiscais, se concedem créditos de imposto que são calculados tendo por referência despesas em que o sujeito passivo incorra e que se consideram elegíveis para os fins do investimento em causa, por referência às aplicações consideradas relevantes e despesas consideradas elegíveis nos investimentos em sede de RFAI.

No que se refere às despesas elegíveis o art. 2º n.º2 do CFI estatui 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 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;

¹ O CFI foi aprovado no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição.

- 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.

Importa ter presente que o elenco de atividades constante do art.º 2.º n.º 2 do CFI não é exaustivo, pois que se diz que os projetos de investimento “*devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas*”.

O art. 22º, n.º2 do CFI determina o seguinte:

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.

18

Aqui chegados, face à norma atrás citada, revela-se essencial verificar:

- a) se a atividade da Requerente está prevista no art. 2º, n.º2 do CFI tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo;
- b) se a atividade está excluída do âmbito sectorial por aplicação das OAR;
- c) se a atividade está excluída do âmbito sectorial por aplicação do RGIC.

2.1 Art. 2º, n.º2 do CFI e Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro

Ora, no caso em apreço a atividade da Requerente consiste na transformação de produtos agrícolas, enquadrando-se, por isso, na al. d) do art. 2º, n.º2 do CFI. A portaria a que este n.º 2 se refere é a portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, cujo preâmbulo tem o seguinte conteúdo:

“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.”

A Portaria n.º 282/2014 de 30.12 estabelece:

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 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, 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.*

Verificamos que não consta da Portaria n.º 282/2014 qualquer CAE da atividade agrícola. Nesta parte aderimos à fundamentação constante da decisão proferida no processo n.º 220/2020-T de 2020.10.12 do CAAD, que se passa a reproduzir:

“Como resulta do teor expresso do n.º 3 do artigo 2.º do CFI, o que nele se remeteu para Portaria foi apenas a definição dos «códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior» e não a definição dessas actividades, o que se compreende, por nem ser constitucionalmente admissível a definição do âmbito objectivo de benefícios é matéria integrada na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, só podendo ser regulada por lei formal ou decreto-lei autorizado, como decorre do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1 alínea i), e 198.º, n.º 1, alínea b) da CRP.

Na verdade, «como é natural, não pode uma Portaria – independentemente de qualquer qualificação jurídico-pedagógica que se lhe dê – excluir um setor de atividade que o legislador fiscal soberano expressamente decidiu dever ser beneficiado e não alterou a sua decisão através de um procedimento legislativo de igual valor (lei ou decreto-lei autorizado). Ao fazê-lo está a derogar a lei numa matéria central da tipicidade tributária – o que nem mesmo as posições doutrinárias mais flexíveis sobre a teoria da legalidade tributária admitem». ()

Por isso, tendo em mente que, por força do disposto no n.º 5 do artigo 112.º da CRP, «nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos», o n.º 3 do artigo 2.º do CFI não deve ser interpretado como permitindo aos membros do Governo a definição do âmbito de aplicação dos benefícios através de diploma regulamentar. Na verdade, «é a Constituição e não a lei que estabelece a hierarquia normativa. São por isso inconstitucionais as normas legais que infrinjam a proibição de delegação, sendo consequentemente ilegais os regulamentos que porventura sejam emitidos ao abrigo dessa delegação. ()

Assim, aquele n.º 3 do artigo 2.º do CFI deve ser interpretado com o alcance, que é o que resulta do seu teor literal, de permitir que fossem definidos por Portaria os «códigos de atividade económica» que se reportam às actividades que nele se indicam poderem beneficiar do RFAI e não que pudessem ser alteradas, para menos, as actividades abrangidas.

Por isso, «o âmbito regional e setorial de aplicação do benefício em conformidade com as regras europeias e o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional» que o Governo foi autorizado a esclarecer foi definido pelos artigos 2.º, n.ºs 1 e 2, e 22.º, n.º 1, do CFI e o que nele se remeteu para Portaria foi apenas a definição dos códigos das actividades que se indicaram incluir-se nesse âmbito.

Sendo assim, a Portaria n.º 282/2014 não encontra norma habilitante no n.º 3 do artigo 3.º do CFI para estabelecer, restringindo o âmbito definido no n.º 2 do mesmo artigo, que «não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as actividades 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, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas».

Na verdade, o estabelecimento destas inelegibilidades, reportadas a determinadas actividades elencadas no artigo 2.º, n.º 2 do CFI, reconduz-se ao afastamento da aplicabilidade do benefício fiscal a essas actividades, extravasando a competência objectiva que foi atribuída aos membros do Governo pelo n.º 3 do artigo 2.º do CFI, que se restringia à indicação dos Códigos das actividades definidas no n.º 2 do mesmo artigo.

É certo que os diplomas de Direito da União que são invocados no Preâmbulo da Portaria n.º 282/2014, e a «necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais» aí referida, poderiam constituir «um fundamento constitucional e uma habilitação legal prévia da emanação de regulamentos internos» (), mas tal habilitação não é admissível quando «seja incompatível com a ordem material de competências constitucionalmente estabelecida (excluem-se, pois, regulamentos de actuação de directivas em matérias de reserva de lei)» (), o que sucede neste caso, pois a definição do âmbito dos benefícios é matéria que a lei constitucional portuguesa integra na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, nos termos dos citados artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1 alínea i), da CRP.

Doutra perspectiva, como defende a Requerente, sendo a delimitação do âmbito dos benefícios fiscais matéria incluída na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, o artigo 1.º, da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, será «inconstitucional por violação do princípio da legalidade fiscal, consagrado nos artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e da proibição do reenvio normativo, consagrada no artigo 112.º, n.º 5, da CRP, na interpretação de que a Administração Tributária pode restringir o âmbito de aplicação sectorial do RFAI tal como este se encontra definido pelos artigos 22.º e 2.º do CFI, com fundamento nessa norma regulamentar».

Assim, não pode basear-se no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, o afastamento do benefício fiscal, por falta de habilitação legal e validade constitucional para restringir o âmbito do benefício fiscal definido no artigo 2.º, n.º 2, do CFI.” Em sentido

similar de pronunciam também as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 463/2020, de 23 de junho de 2020, e 670/2020, de 16 de setembro de 2021.

A Requerida para fundamentar a sua interpretação invoca a decisão proferida no processo n.º 545/2018 de 23.5.2019 do CAAD. Ora, o referido aresto não deve ser transposto para o caso em apreço porque, aqui, a Portaria excluiu na totalidade um sector de atividade incluindo pelo art. 2º, n.º 2 do CFI e no referido aresto, o caso em apreço era apenas a exclusão de um CAE de um determinado sector incluído no art. 2º, n.º 2 do CFI.

No que diz respeito à atividade agrícola, a Portaria n.º 282/2014 de 30.12 derogou totalmente o art. 2º, n.º 2, al. d) do CFI, aprovado por Decreto Lei, pelo Governo, com autorização legislativa da Assembleia da República, invadindo por isso, a reserva de competência que é atribuída a este órgão de soberania pelos artigos 103º n.º 2 e 165º n.º 1 alínea i) da Constituição da República Portuguesa, enfermado, deste modo, de inconstitucionalidade orgânica e formal.

2.2 OARs

23

Com base no artigo 107º, n.º 3, alíneas a) e c), do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), 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. Este tipo de auxílios estatais é designado por auxílios com finalidade regional.

As OARs são orientações da Comissão onde são enunciadas as condições ao abrigo das quais os auxílios com finalidade regional podem ser considerados compatíveis com o mercado interno, definindo os critérios para a identificação das regiões que preenchem as condições previstas no artigo 107º, n.º 3, alíneas a) e c), do Tratado.

As orientações da Comissão Europeia foram publicadas no JO n.º C209 de 23.07.2013 e quanto ao seu âmbito de aplicação o ponto 10 da secção 1.1 refere 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. (...)”

Quanto ao sector agrícola, a nota de rodapé n.º11 esclarece que:

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.

As OARs para o sector agrícola foram publicadas no JO C2044 de 01.07.2014, cujo ponto 138 estatui o seguinte:

“Os Estados-Membros podem conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação de produtos agrícolas e a comercialização de produtos agrícolas, desde que satisfaçam as condições de um dos seguintes instrumentos de auxílio:

(a)Regulamento (UE) n.o 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.o e 108.o do Tratado (53);

(b)Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020;

(c)As condições estabelecidas na presente secção.”

Face ao exposto, analisando as OARs publicadas pela Comissão Europeia afigura-se nos que, não existe qualquer orientação que exclua a atividade da Requerente para a concessão de auxílios estatais. Antes pelo contrário, existe uma OAR específica (OARs para o sector agrícola publicadas no JO C2044 de 01.07.2014) para esse sector que admite a concessão de auxílios dos Estados membros para a atividade de transformação de produtos agrícolas, como no caso em apreço.

Porquanto, a atividade da Requerente não é excluída por aplicação das OARs.

Nesta parte a liquidação impugnada enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito.

2.3 RGIC

No que diz respeito à inclusão, ou não, da atividade da Requerente do âmbito de aplicação do RGIC, ambas as partes concordam com a sua inclusão porque os produtos agrícolas transformados da Requerente (Cf. art. 3º dos factos provados) se integram no anexo I do TFUE e, assim sendo são qualificados como produtos agrícolas, em linha com as definições do artigo 2.º, alíneas 10) e 11) do RGIC.

Também concordam que as características do RFAI não correspondem às descritas no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), subalíneas i) e ii), donde resulta que não é excluído do RGIC.

Deste modo, a atividade da Requerente é abrangida pelo âmbito de aplicação do RGIC.

2.4 Conclusão

25

Em conclusão, a liquidação impugnada enferma de vício, por erro sobre os pressupostos de direito, ao ter pressuposto o entendimento de que a actividade da Requerente que consta na transformação de produtos agrícolas não é elegível para o benefício fiscal do RFAI.

Na verdade, a indústria transformadora de produtos agrícolas enquadra-se no artigo 2.º, n.º 2, al. d) do CFI e não se está perante «atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC», para efeitos do artigo 22.º, n.º 1, do CFI.

Por outro lado, a Portaria n.º 282/2014, de 30.12 não pode validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa, pelo que se referiu no ponto 2.1.

Destarte deve ser admitida a dedução à coleta da quantia de €39.174,26.

3. Dedução à coleta de €63.736,03 e de €55.588,70 referente ao RFAI

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega também que devem ser admitidas como elegíveis para o benefício fiscal do RFAI e deduzidas à coleta (surgida com as correções da AT) as quantias de €63.736,03 e de €55.588,70, referentes às dotações de RFAI não utilizadas no período de tributação de 2016.

No primeiro caso, trata-se da dotação de RFAI gerada em 2014, declarada no quadro 74, campo 716 do Modelo 22 de 2016, como sendo um saldo a transitar para o período seguinte e por isso não incluído no campo 715 (deduções do período). No segundo caso, está em causa a dotação de RFAI do próprio período [2016], declarada no quadro 74, campo 714 e 716, também como saldo a transitar para o período seguinte, e no quadro 78, campo 741.

Entende a Requerente que, tendo passado a existir coleta disponível, na sequência da correção dos SIF, no valor de € 103.902,98, em relação ao RFAI proveniente de anos anteriores, assente na violação do disposto no artigo 43º do CFI, correção que não foi por si contestada, aqueles valores de €63.736,03 e de €55.588,70 deviam ter sido considerados pela AT como dedutíveis à coleta de 2016, na parte em que nela cabem, e, quanto ao valor remanescente, de € 15.421,75 (que ultrapassa o saldo da coleta de 2016), a Requerente solicita o seu reembolso.

Importa analisar separadamente as duas situações.

Quanto à dotação de RFAI proveniente de 2014, não utilizada, no valor de €63.736,03, são-lhe aplicáveis os mesmos limites máximos de auxílios estatais fixados no artigo 43.º do CFI que conduziram à correção, pelos SIT, da dotação de RFAI utilizada de períodos anteriores (2014), por ultrapassagem dos ditos limites. Correção que não foi contestada, nos seus pressupostos de facto e de direito, pela Requerente e que gerou a coleta adicional de IRC referente ao ano 2016 no valor de €103.902,98.

Não tendo a Requerente sindicado a referida correção à dotação de RFAI proveniente de 2014 e utilizada em 2016, consolidou-se a definição jurídica, efetuada pela AT, do seu enquadramento e dos limites previstos no citado artigo 43.º do CFI. Assim, a percentagem de dedução admissível, para o RFAI gerado em 2014, cifrou-se num total de benefício suscetível

de ser deduzido de € 168.715,15. Atentas as deduções feitas em 2014 (€79.093,34) e em 2015 (€ 50.447,55), apenas passou a ser possível à Requerente deduzir o valor restante de € 39.174,26 em 2016 (relativamente à dotação de RFAI de 2014).

Face ao atrás decidido, no tocante ao RFAI gerado em 2014, não pode ser admitida a dedução adicional de €63.736,03, por contrariar a definição jurídico-tributária consolidada dos limites de dedução vigentes para o ano de 2016, em relação ao RFAI de 2014, por aplicação do artigo 43.º do CFI, não tendo sido objeto de reação por parte da Requerente que não contestou os ditos limites e a metodologia da sua determinação².

Assim, improcede este pedido da Requerente.

Quanto à quantia de €55.588,70 de dotação de RFAI originada no próprio ano 2016, os SIT fizeram uma análise incompleta, e portanto incorreta, da declaração modelo 22 de IRC da Requerente, atinente ao exercício de 2016. Com efeito, se analisarmos essa declaração (cfr. pontos 5 e 6 da matéria de facto), verificamos que na pág. 9 da declaração não consta, efetivamente, do quadro 074, campo 714, enquanto dotação do período, o valor de € 55.588,70. Contudo, na pág. 12 da mesma declaração, verificamos que o referido valor já aparece inscrito no campo 714 do quadro 074, enquanto dotação do período e, como tal, deveria ser tido em consideração pelos SIT. Tanto mais que esse valor não foi deduzido nem no período de 2016 (de acordo com o declarado pela Requerente em relação a este período não existia coleta disponível), nem em qualquer dos períodos seguintes (2017, 2018 e 2019), como resulta do ponto 7 da matéria de facto.

Por outro lado, este valor nada tem a ver com a correção feita pela AT ao RFAI gerado e proveniente do exercício de 2014, estribada nos limites decorrentes das regras de auxílios de Estado. Com efeito, este valor de € 55.588,70 é atinente a RFAI gerado no próprio exercício de 2016, sobre o qual, aliás, os SIT nem sequer se pronunciaram.

A conclusão a que se chegou de esgotamento da dedutibilidade da dotação de RFAI, por aplicação dos limites impostos pelo art. 43º do CFI, respeita à dotação de RFAI do ano

² De salientar que a presente ação arbitral se circunscreve ao ato de liquidação e, portanto, de apuramento do imposto (IRC) de 2016, não cabendo a este Tribunal pronunciar-se ou apreciar matéria respeitante períodos distintos (anos subsequentes).

2014, e não abrange dotações de RFAI geradas em período diferente (2016 e não em 2014), que não foram analisadas pela AT sob essa perspetiva.

Assim, a AT devia ter admitido a dedução da dotação de RFAI gerado no período de 2016, na medida em que esta não exceda os limites impostos pelos artigos 23.º, n.º 2, alínea b) e 43.º do CFI, calculados por referência às dotações desse ano. Com efeito, como os tribunais superiores³ já salientaram inúmeras vezes, os princípios da justiça, da igualdade, da imparcialidade e da legalidade, que a AT tem de observar globalmente na sua atividade (cfr. art. 266., n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT), impõem que sobre esta recaia o dever de praticar todos os atos necessários para que os atos tributários de liquidação de impostos se conformem à lei vigente e aplicável à concreta situação. Por isso mesmo, devem ser oficiosamente ser corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei⁴.

Pelo que, deve ser admitida a dedução à coleta da dotação de RFAI originada no exercício de 2016, no respeito dos limites dos artigos 23.º, n.º 2, alínea b) e 43.º do CFI, o que cabe à Administração verificar.

Nesta parte, procede o pedido da Requerente de dedução à coleta da dotação de RFAI gerada no período de 2016, em valor a determinar em sede de execução de sentença, atentos os limites previstos no artigo 43.º do CFI.

Por fim, sobre o pedido de reembolso de € 15.421,75 a título de RFAI alegadamente passível de dedução o mesmo não tem cabimento, desde logo porque tal saldo de dotação dedutível não existe na esfera da Requerente, dado o pressuposto atrás firmado de indedutibilidade da dotação (não utilizada) de €63.736,03 gerada no período de 2014, pelo que a questão nem sequer se coloca. Por outro lado, se a referida dotação fosse dedutível (que não é) o pedido de reembolso da importância sobrance não se compreende no valor de IRC da liquidação impugnada, pelo que não se insere na pronúncia anulatória que este tribunal pode emitir no âmbito da jurisdição arbitral tributária, independentemente de poder constituir uma sua decorrência em sede de execução do julgado anulatório.

³ Ac. do STA de 19.11.2008, proc. n.º 0325/08, Ac. do STA de 29.05.2013, proc. n.º 0140/13, Ac. do STA de 14.03.2018, proc. n.º 0716/13, Ac. do TCA Sul de 10.11.2016, proc. n.º 07207/13, Ac. do TCA Norte de 27.10.2016, proc. n.º 00957/09.6 BEVIS, Ac. do TCA de 06.8.2013, proc. n.º 06883/13.

⁴ Ac. do STA de 29.05.2013, proc. n.º 0140/13.

4. Reenvio prejudicial

A Requerida, em alegações, requereu o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para verificação de conformidade da interpretação e aplicação do artigo 2.º, n.º2, do CFI e a da Portaria n.º 282/2014 em conformidade com o Direito da UE, mormente com o RGIC.

Nos termos do disposto no art.º 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE):

“O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação dos Tratados;

b) Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

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.

(...)”

O Tribunal Arbitral é considerado um órgão jurisdicional de um estado-membro para os efeitos do art. 267º do TJUE. Cfr. Ac. do TJUE de 12.06.2014, proc. n.º C-377/13.

Sucedo que, não existe qualquer dissenso quanto à conformidade, ou não, da legislação nacional com o RGIC. As partes e este tribunal concordam que a atividade da Requerente não está excluída pelo RGIC.

Mais, a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação pode ser dispensada quando o Juiz Nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à

questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente – cf. Acórdão Cilfit de 06.10.82 (Processo 283/81).

Por não suscitar dificuldade a interpretação do direito da União Europeia, no âmbito das questões relevantes à decisão da causa, é recusado o reenvio prejudicial.

5. Juros compensatórios

A Requerente não se conforma com a liquidação de juros compensatórios, correspondente à liquidação impugnada. Entende a Requerente que a liquidação de juros compensatórios padece de falta de fundamentação.

Importa começar por referir que a impugnação autónoma dos juros compensatórios só pode ter por fundamento vício próprio dessa liquidação, designadamente a não verificação dos pressupostos legais de que a mesma depende.

O direito à fundamentação, relativamente aos atos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos tem consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias - Título II da Parte 1^a da CRP - art. 268^o, n.º3 - tendo o respetivo princípio constitucional sido densificado no art. 77^o n.ºs. 1 e 2 da LGT.

A fundamentação tem a função de dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do ato ou pela sua impugnação. A fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio ato (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do ato um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação).

A falta ou insuficiência de fundamentação do ato, vício de natureza formal (e não substancial), verifica-se, pois, quando o respetivo ato não exterioriza de modo claro, suficiente e congruente, as razões por que apresenta determinado conteúdo decisório: o ato só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal

- colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto ato administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do ato.

A decisão em matéria de procedimento tributário também exige sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (cfr. o art. 77º da LGT), tendo-se como constitucionalmente adequada a fundamentação que respeite os mencionados princípios da suficiência, da clareza, e da congruência e que, por outro lado, seja contextual ou contemporânea do ato, não relevando a fundamentação feita *a posteriori*.

Relativamente ao ato de liquidação de juros, a jurisprudência do STA tem firmado entendimento no sentido de que a fundamentação mínima exigível para esses atos de liquidação (juros) deve indicar o motivo da liquidação, a quantia sobre a qual os mesmos incidem, o período de tempo considerado para a liquidação, a taxa aplicada e o valor dos juros, com menção desses elementos no próprio ato de liquidação ou por remissão para documento anexo. Cfr. Ac. do STA, proc. n.º 0805/15, de 09.03.2016

Por isso, descendo ao caso concreto, entende-se que estão verificados os requisitos exigíveis para a validade do predito ato de liquidação (de juros), pois que, conforme resulta, nomeadamente, do ponto 13 do probatório, na liquidação estão explicitados os elementos acima assinalados [o motivo da liquidação (ter havido retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo - arts. 102º do CIRC e 35º da LGT); a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros (€143.077,04); o período a que se aplica a taxa de juro - de 2017/06/01 a 2020/11/04; a taxa de juro aplicável ao período (4%); e o valor dos juros (€19.646,63)], necessários ao cumprimento da função do dever legal de fundamentação. Deste modo, não se nos afigura que o ato padeça de falta de fundamentação.

Alega também a Requerente a ausência de culpa o que deveria inviabilizar a exigência de juros compensatórios.

Nos termos do art. 35º da LGT, são pressupostos da liquidação de juros compensatórios aos contribuintes: (a) a existência de um facto ilícito (consubstanciado no retardamento da liquidação ou entrega de imposto devido ou no recebimento de reembolso superior ao devido); (b) culpa; (c) dano; e (d) nexo de causalidade entre o facto e o dano.

Decorre da letra do normativo legal citado que só são devidos juros compensatórios quando exista culpa do sujeito passivo, ou seja, quando o retardamento da liquidação ou da entrega de imposto fique a dever-se a um facto suscetível de ser imputado, a título de dolo ou de negligência, ao sujeito passivo.

Para que a Administração Tributária possa liquidar juros compensatórios à Requerente deve, pois, ser possível descortinar na atuação desta a existência de culpa, seja na modalidade de dolo, seja na mais ténue modalidade de negligência.

Lembre-se, a este respeito, que, sendo o artigo 35.º da LGT, respeitante aos juros compensatórios, “decalcado” dos pressupostos da responsabilidade civil, contidos no artigo 483.º do Código Civil, a culpa – nas modalidades de dolo ou negligência – deverá ser aferida em função da “diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias de cada caso” (cfr. artigo 487.º do Código Civil).

Ora, no caso dos juros compensatórios, a factualidade em que há-de radicar o juízo de culpa, não pode ser outra que não aquela que subjaz ao apuramento de imposto entendido em falta, na exata medida em que se integram neste, nos termos do n.º 8 do art.º 35.º da LGT.

Nos presentes autos, a Requerente não contesta as correções da AT quanto à dotação de RFAI gerado em 2014, decorrentes da limitação imposta pelo art. 43º do CFI, o que, como vimos, gera uma coleta adicional de IRC de €103.902,78, no período de 2016; *in casu*, existiu pois uma atuação culposa reprovável da Requerente que retardou a liquidação do imposto e permite a exigência de juros compensatórios (art. 35º, n.º1 da LGT). Contudo, só são devidos juros pela prestação tributária em dívida. Assim, considerando que devia ter sido deduzido à coleta adicional de €103.902,78 o valor da dotação de RFAI do período de 2016, nos moldes *supra* referidos (*i.e.*, na medida dos limites previstos no artigo 43.º do CFI), apenas devem ser contados juros sobre o diferencial.

Face aos fundamentos aduzidos supra, a liquidação de IRC em apreciação deverá ser parcialmente anulada. Na parte mantida, serão devidos juros compensatórios, nos termos do art. 35º, n.º1 da LGT. Na parte anulada, por inerência, os juros compensatórios devem ser anulados.

6. Juros indemnizatórios

Nos termos do artigo 43º, n.º 1, da LGT *"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"*.

Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no art. 43, nº1, da LGT, são os seguintes:

- 1-Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
- 2-Que o erro seja imputável aos serviços;
- 3-Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- 4-Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(Cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, I Volume, Áreas Editora, 6ª. Edição, 2011, pág.530).

A anulação parcial da liquidação de IRC objeto do pedido de pronúncia arbitral ficou a dever-se a uma incorreta aplicação da Lei. A incorreta aplicação da Lei conduz à conseqüente anulação do ato tributário que o tenha por base.

A incorreta aplicação da Lei enquadra-se no erro sobre os pressupostos de direito, que funciona como requisito do direito a juros indemnizatórios consagrado no examinado artº.43, nº.1, da LGT. O erro é imputável aos serviços da AT, tendo originado um pagamento superior ao devido.

Nestes termos, deve considerar-se que se encontram reunidos os pressupostos de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, em virtude da

anulação parcial das liquidações de IRC e de juros compensatórios controvertidas, nos termos previstos no art. 43.º, n.º 1, da LGT, naturalmente restringida à parte anulada.

Procede, pois, o pedido de juros indemnizatórios, calculados sobre o valor correspondente ao pagamento indevido de imposto e de juros compensatórios, que deverão ser contados, à taxa apurada, de harmonia com o disposto no artigo 43.º, n.º 4, da LGT, desde a data do pagamento até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras (cfr. artigo 608.º do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT), nomeadamente a questão da falta de fundamentação da não consideração do valor da dotação do período (2016), uma vez que o valor da correção resultou anulado, quanto a este ponto, por vício material, que assegura uma tutela mais estável da posição substantiva da Requerente.

VI - DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2019 ..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2019 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2019 ..., do ano de 2016 e em consequência anular parcialmente aquelas liquidações:
 - i. No valor de € 39.174,06, relativo à dotação de RFAI de 2014;
 - ii. No valor a determinar em execução desta decisão arbitral da dotação de RFAI de 2016 que se enquadre nos limites de auxílios de Estado previstos no artigo 43.º do RFAI;
 - iii. No valor dos juros compensatórios que hajam sido calculados sobre as quantias referidas nos pontos i e ii que antecedem;

- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o total das quantias referidas na alínea a) que antecede;
- c) Condenar a Requerente e a Requerida nas custas do processo, na proporção de 34% e 66%, respetivamente, face ao decaimento estimado.

Fixa-se o valor do processo em € 178.145,42, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida, nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

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, € 2.423,52 a pagar pela Requerida (66%) e € 1.248,48 pela Requerente (34%), nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

35

Lisboa, 3 de fevereiro de 2022

Os Árbitros

(Árbitro Presidente – Alexandra Coelho Martins)

(Árbitro Adjunto - Ricardo Rodrigues Pereira)

(Árbitro Adjunto Relator - André Festas da Silva)