

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 187/2022-T**

**Tema: IRC - RFAI - atividade de transformação de produtos agrícolas em (novos) produtos agrícolas.**

## SUMÁRIO:

*- O âmbito de aplicação do RFAI, tal como configurado pelo art. 22º do Código Fiscal do Investimento, não exclui a aplicabilidade de tal benefício às indústrias cuja atividade consista na transformação de “produtos agrícolas” em “produtos agrícolas”.*

*-Seria inconstitucional sustentar tal exclusão com o disposto no artº 1 da Portaria n.º 282/2014, dada a natureza regulamentar de tal diploma. Para mais, está em causa a configuração de um benefício fiscal, a qual só pode ser feita por Lei ou Decreto-lei autorizado.*

*- Das normas da União aplicáveis não resulta a proibição da concessão de auxílios de estado, como é o caso do RFAI, às indústrias cuja atividade consista na transformação de “produtos agrícolas” em “produtos agrícolas”, salvo ocorrendo uma das situações expressamente por elas excecionadas, o que não foi alegado no presente caso.*

## DECISÃO ARBITRAL

A...,LDA., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., ..., apresentou, nos termos legais, pedido de constituição de tribunal arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

### I - RELATÓRIO

#### A) O pedido

A Requerente pede declaração da ilegalidade das liquidações adicionais de IRC relativas aos exercícios de 2018 e 2019<sup>1</sup> na parte em que corporizam as correções relativas a RFAI, das liquidações de juros compensatórios, e, ainda, das correspondentes demonstrações de acerto de contas. Pede ainda que seja “ordenado o reembolso do imposto e juros compensatórios indevidamente cobrados à Requerente, acrescidos de juros indemnizatórios”.

## **B) O litígio**

A Requerente limita o seu pedido à parte dos atos que impugna que decorreu das correções relativas ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”).

A Requerente invoca aos atos impugnados os vícios de falta de fundamentação ou fundamentação insuficiente e de erro na aplicação da lei.

Suscita ainda a questão da eventual necessidade de ser feito um reenvio prejudicial para o TJUE.

A Requerida, na sua resposta, sustenta a falta de enquadramento da atividade da Requerente no âmbito sectorial de aplicação do RFAI, por força do preceituado no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, por um lado, e do próprio n.º 1 do artigo 22º do Código Fiscal do Investimento (CFI), que «exceciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC” e refere ainda, a título de “questão prévia”, a existência de uma anterior informação vinculativa, prestada a solicitação da Requerente, a qual concluiu no mesmo sentido que a fundamentação das liquidações impugnadas, pelo que, no entendimento que faz do n.º 14 do art.º 68º da LGT, “ não pode dispor em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial”.

Em suma, a Requerida entende que a atividade desenvolvida pela Requerente não é abrangida por tal benefício fiscal por estar em causa transformação de produtos agrícolas em que o resultado continue a ser “produtos agrícolas”.

---

<sup>1</sup> 2018: liquidação n.º 2021...; liquidação n.º 2021 ...; outros atos n.º 2021... 2019: liquidação n.º 2021...; liquidação n.º 2021...; ...

## **A) Tramitação processual**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 21/03/2022.

Os árbitros que constituem este Tribunal foram designados, nos termos legais, pelo CAAD, aceitaram tempestivamente as nomeações, as quais não foram objeto de impugnação.

O tribunal arbitral ficou constituído em 31/05/2022.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Depois de ouvida a Requerente, por despacho arbitral de 1/09/2022 foi decidida a não audição das testemunhas arroladas por esta, por não haver factos controvertidos, sendo a questão a resolver apenas de direito. Pelo mesmo despacho foi decidido prescindir-se da produção de alegações.

## **III – PROVA**

### **III.1 - Factos provados:**

- a) A Requerente tem por objeto social a indústria e comércio de carnes, preparação e transformação de produtos de salsicharia, agricultura e pecuária, comércio por grosso de carne e produtos à base de carne.
- b) O seu CAE principal é o “10130 – fabricação de produtos à base de carne”. Tem ainda como CAEs secundários o “10110 – Abate de Gado (produção de carne) e o “46320 – Comércio por grosso de carne produtos à base de carne
- c) A atividade principal da Requerente consiste na aquisição/obtenção de carnes em estado natural, procedendo, posteriormente, à sua transformação industrial em produtos de charcutaria.

- d) Relativamente a 2018, a Requerente considerou ter efetuado investimentos, relativos à sua atividade principal, elegíveis para RFAI no montante de € 1.879.404,70, tendo declarado, na autoliquidação de IRC, um benefício de € 269.541,
- e) Em 2019, a Requerente considerou ter efetuado investimentos, relativos à sua atividade principal, elegíveis para RFAI no montante de € 1.727.372,82, tendo declarado, na autoliquidação de IRC, um benefício de € 194.892,67.
- f) A Requerente foi objeto de uma inspeção inspetiva de onde decorreram as liquidações que ora parcialmente impugna.
- g) A Requerente havia solicitado, em 29-04-2020, uma informação vinculativa, quanto ao enquadramento tributário da situação ora *sub judice*, sendo que a resposta foi no sentido de a sua atividade não caber no âmbito de aplicação do RFAI.

Os factos dados por provados resultam da documentação junta aos autos, nomeadamente do RIT, não tendo sido objeto de qualquer concreta divergência.

### **III.2 -Factos não provados**

Não existem factos não provados com relevância para a decisão da causa.

## **IV - O DIREITO**

### **1 – “Questão prévia”**

A existência de uma informação vinculativa que concluiu no mesmo sentido que a fundamentação das liquidações impugnadas, referida pela Requerida a título de questão prévia, é manifestamente irrelevante.

O facto de a AT ter, antes, antecipado o sentido da sua decisão em nada afeta a eventual ilegalidade das liquidações impugnadas, desde logo porquanto não existe obrigação legal de os destinatários de informações vinculativas adotarem o entendimento por elas perfilhado.

Sempre se acrescentará que não se nos afigura correto o entendimento que a AT faz do disposto no n.º 14 do art. 68.º da LGT: esta norma, emanação do princípio da boa-fé, obriga a que a AT não venha a adotar um entendimento mais gravoso para o contribuinte que o “anunciado” na resposta à informação vinculativa. Tal norma não pode ser entendida no sentido de que proíbe que a AT reveja a sua interpretação da lei e a aplique ao caso sobre o qual foi, antes, consultada, quando tal resultar mais favorável para o interessado. A proteção da confiança, subjacente ao efeito atribuído às informações vinculativas não pode, logicamente, ser invocada contra aquele que a lei visou proteger.

Estando em causa uma questão irrelevante para a decisão da causa, pois que em nada contende com a legalidade dos atos impugnados, dela não cumpre conhecer.

## **2 - Falta ou insuficiência de fundamentação**

Não se deteta qualquer falta ou insuficiência na fundamentação das liquidações impugnadas.

O discurso fundamentador é totalmente perceptível: a AT, na interpretação que faz do conjunto de normas que considera aplicáveis, que enumera, conclui que a atividade da Requerente não é abrangida pelo campo de aplicação do RFAI por consistir na transformação de “produtos agrícolas” em (outros) “produtos agrícolas”.

Um tal raciocínio é – cremos - perfeitamente inteligível por um normal destinatário. Aliás, a petição da Requerente mostra bem que esta compreendeu totalmente o que está em causa, tendo rebatido, com profundidade, todo o argumentário da Requerida.

O que a lei exige é que a fundamentação dos atos administrativos seja suficiente e não tão exhaustiva quanto, em abstrato, o poderia ser.

Improcede pois este vício.

### 3 - Reenvio prejudicial para o TJUE

A questão, de direito, que cumpre apreciar, apesar da sua relativa complexidade, decorrente da interpretação sistemática de um vasto conjunto de normas que implica, afigura-se clara.

O tema foi já objeto de várias decisões arbitrais de sentido coincidente (não são conhecidas decisões dos tribunais estaduais).

Não se afigura pois necessária a consulta ao TJUE, decisão que, aliás, a Requerente deixou à consideração, à prudência, deste tribunal arbitral.

### 4- Normativos aplicáveis.

#### 4.1 – A lei nacional

A fundamentação invocada pela Requerida assenta, essencialmente, no disposto na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, a qual, no seu artigo 2.º, enumera os códigos da *Classificação Portuguesa de Atividades Económicas* (CAE- Rev. 3) identificativos das atividades elegíveis para efeitos de RFAI.

Começamos por salientar que em tais códigos se incluem os relativos às indústrias transformadoras, entre os quais os correspondentes à atividade da Requerente aqui em causa).

O que aqui releva é a parte final do n.º 1 do art. 1.º de tal portaria: (...) *não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto (...) a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia(...)*.

Estando em causa a transformação de carnes (um produto enumerado no anexo I do Tratado<sup>2</sup>), temos resumida a fundamentação, factual e de direito, em que assentam as liquidações impugnadas.

---

<sup>2</sup> Nos seus capítulos 2 (Carnes e miudezas), que abrange as carnes frescas e congeladas e 16 (Preparados de carne).

Só que, tal como dispõe a parte inicial de tal norma, a mesma (melhor, o disposto no regime nacional do RFAI) tem que ser entendida 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).

Mais esclarecedora é a redação no n.º 1 do artigo 22.º 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 [Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020] e do RGIC [Regulamento Geral de Isenção por Categoria].

Em resumo, o RFAI apenas não é aplicável a empresas dos sectores de atividade enumerados no seu art. 2º, entre os quais se conta o de atividade da Requerente, se existir uma exclusão resultante das OAR ou do RGIC.

O facto de a portaria n.º 282/2014 expressamente excluir do âmbito de aplicação do RFAI os projetos de investimento que tenham por objeto a transformação de produtos agrícolas não pode relevar.

Uma portaria, com a natureza de regulamento de execução, não pode inovar (no caso, ser mais restritiva) relativamente à lei que regulamenta. Mais, estando em causa matéria que integra a reserva relativa de competência da AR (a definição do âmbito de aplicação de um benefício fiscal), fica liminarmente excluído, sob pena de inconstitucionalidade, qualquer poder regulamentar que se traduza numa alteração do conteúdo de um elemento essencial de um imposto.

Resta, pois, saber se a atividade da requerente é abrangida por alguma exclusão resultante das OAR ou do RGIC.

---

#### 4.2 - *Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR)*<sup>3</sup>

Temos, em primeiro lugar, o disposto no seu ponto 10: *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 (...).*

Importa, ainda, ter em atenção o disposto na nota de rodapé 11: *Os auxílios estatais à produção primária, transformação e comercialização de produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado [é o caso] e à silvicultura estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola.*

Há pois que concluir, à luz das OAR, que a admissibilidade da concessão de auxílios estatais (no caso, a aplicabilidade do RFAI) à atividade da Requerente tem que ser apreciada à luz das Orientações para os Auxílios Estatais no Setor Agrícola<sup>4</sup>.

O ponto 33 de tais Orientações dispõe o seguinte: *em virtude das especificidades do setor, não se aplicam aos auxílios à produção de produtos primários as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020. Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações.*

No ponto (168) da secção 1.1.1.4 destas Orientações consta o seguinte: *Os Estados-Membros podem conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação de produtos*

---

<sup>3</sup> Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013.

<sup>4</sup> Jornal Oficial da União Europeia C 204, de 1 de Julho de 2014.

*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; (b) Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020; (c) As condições estabelecidas na presente secção.*

Não consta da fundamentação das liquidações impugnadas o entendimento de que o regime legal do RFAI, quando aplicado à atividade de transformação de produtos agrícolas, resulte incompatível com todos os normativos que acabámos de referir.

Pelo contrário, 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.

Portanto, há que concluir que das Orientações para os Auxílios Estatais no Sector Agrícola não resulta a proibição da aplicação de um sistema de Auxílios de Estado como o RFAI à atividade de transformação industrial de “produtos agrícolas” em novos “produtos agrícolas”.

#### **4.3 *Regulamento Geral de Isenção por Categoria***<sup>5</sup>

Entende a Requerida que a atividade da Requerente se integra no conceito de «transformação de produtos agrícolas» e, como o produto final desta atividade é um produto agrícola (porque enumerado no Anexo I do Tratado), esta atividade encontra-se excluída do RGIC, de acordo com o disposto nos seus pontos 10 e 11.

Tal não é exato.

<sup>5</sup> Jornal Oficial da União Europeia n.º C 17, de 26 de junho de 2014

Por força do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, só não é permitida a concessão de auxílios estatais à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações indicadas nas suas subalíneas i) ou ii), isto é, *«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».*

Não se verificando qualquer destas situações no presente caso (tal alegação não consta da fundamentação das liquidações impugnadas), há que concluir que a aplicação do benefício fiscal RFAI aos investimentos realizados pela Requerente também não é afastada pelo RGIC. Mais, o artigo 13.º, alínea b), do RGIC, que define o «âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional», confirma a sua aplicação à atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas, quando exclui do seu âmbito de aplicação os «auxílios com finalidade regional sob a forma de regimes orientados para um número limitado de setores específicos de atividade económica», mas clarificando que não é como tal considerada «a transformação de produtos agrícolas».

#### **4.4- Em resumo:**

- O âmbito de aplicação do RFAI, tal como configurado pelo art. 22º do Código Fiscal do Investimento, não exclui a aplicabilidade de tal benefício fiscal (RFAI) às indústrias cuja atividade consista na transformação de produtos agrícolas em “produtos agrícolas”.
- Seria inconstitucional sustentar tal exclusão com o disposto no nº 1 do art. da Portaria n.º 282/2014, dada a natureza regulamentar de tal diploma. Para mais está em causa a configuração de um benefício fiscal, a qual só pode ser feita por lei ou decreto-lei autorizado.

- Das normas da União aplicáveis não resulta a proibição da concessão de auxílios de estado, como é o caso do RFAI, às indústrias cuja atividade consista na transformação de produtos agrícolas em “produtos agrícolas”, salvo ocorrendo exceções que não foram suscitadas no presente caso.

Não existem mais questões de que cumpra conhecer, pois que a esta se reduz a fundamentação das liquidações impugnadas, como a Requerida expressamente reconhece.

Não cabe a este tribunal arbitral condenar a Requerida a proceder ao reembolso dos montantes indevidamente pagos, não só porque está em causa uma consequência automática que a lei estipula em caso de procedência do pedido, como, também, porque não feita prova do montante indevidamente pago (está em causa um pedido de anulação parcial das liquidações impugnadas).

O mesmo se diga, com as necessárias adaptações, no tocante ao pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, cujo valor cabe a esta, oficiosamente, determinar em execução voluntária do julgado.

## **V- Decisão Arbitral**

Anulam-se parcialmente as liquidações adicionais de IRC relativas aos exercícios de 2018 e 2019, as liquidações de juros compensatórios e os “acertos de contas”, na parte em que corporizam correções decorrentes da não-aceitação da aplicação do RFAI.

**VALOR DA CAUSA:** fixa-se em € 500.129,20, valor que a Requerente indicou como sendo o das liquidações de imposto a que pretendia obstar, o que a Autoridade Tributária não questionou.

**CUSTAS**, no montante de € 7.956,00, a cargo da Requerida, AT, por ter sido total o seu decaimento.

29 de outubro de 2022

Os Árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

João Pedro Rodrigues

António Pragal Colaço