

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 447/2022-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.**

Os Árbitros Guilherme W. d’Oliveira Martins, António Cipriano da Silva e José Coutinho Pires, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

**DECISÃO ARBITRAL**

**I – RELATÓRIO**

1. A Requerente A...– SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., NIF..., com sede em ..., ...-... ... (doravante, apenas «REQUERENTE»), tendo sido notificada do indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada contra o ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) relativo ao exercício de 2016, identificada pelo n.º 2020..., de 3 de dezembro de 2020, bem como da respetiva liquidação de juros compensatórios e de mora e, ainda, da demonstração de acerto de contas identificada pelo n.º 2020..., todas associadas à compensação n.º 2020... (cf. docs. n.º 1, 2, 3 e 4, respetivamente, que se juntam em anexo), vem, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro («RJAT»), em conjugação com o disposto na alínea a) do artigo 99.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário («CPPT»), aplicável por força do consignado na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL E DE PRONÚNCIA ARBITRAL o que faz nos seguintes termos e com os seguintes fundamentos:
  - a. A REQUERENTE é a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC.
  - b. Com efeito, no período de tributação de 2016, a REQUERENTE era (continuando-o a ser atualmente), a sociedade dominante do perímetro do grupo sujeito ao RETGS, o qual, incluía as seguintes sociedades dominadas:

NIPC	Denominação
...	G... , Unipessoal, Lda.
	H... Unipessoal, Lda
	Sociedade I... , Unipessoal, Lda.
	Sociedade J... , Unipessoal, Lda.
	K... , Lda.
	Sociedade L... Unipessoal, Lda.
	M... , S.A.
	N... , Lda.
	O... , Lda.
	P... , S.A.
	Q... , Lda.
	R... , SGPS, S.A.
	S... , S.A.
	T... , Lda.
	B... , S.A. (abreviadamente designada por “ B... ”)
	Sociedade U... S.A.

- c. Para a Requerente a divergência das partes, motivadora do presente pedido de pronúncia arbitral, assenta tão-somente na elegibilidade da atividade prosseguida pela Requerente – «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.
- d. Neste contexto, também com referência ao período de tributação de 2016, os SIT realizaram ainda inspeções tributárias a algumas das sociedades dominadas do RETGS encabeçado pela REQUERENTE, concretamente à B..., ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2018... .
- e. A B..., com NIF ... com sede em ..., ...-... Benavente, é uma sociedade anónima com vasta experiência no campo da CAE principal “10395 – Preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos” e os CAEs secundários “01130 – Cultura de produtos hortícolas, raízes e tubérculos” e “10893 – Fabricação de outros produtos alimentares diversos, não especializado”.

- f. A B... é um dos maiores produtores de concentrado e polpa de tomate a nível global, detendo uma fábrica reconhecida pela sua excelência no contexto do setor agroalimentar.
- g. A B... dedica-se essencialmente à transformação em moldes industriais de tomate, submetendo-o a várias operações de base física e química de modo a produzir produtos alimentares destinados ao consumo.
- h. A B... dispõe de dois estabelecimentos produtivos em Portugal, sítios na Azambuja e em Benavente (sede social), ambos pertencentes à C... Alentejo e D... Lezíria do Tejo.
- i. Em 2010, a B... deu início ao seu processo de expansão internacional com a aquisição de uma fábrica em Espanha (Sevilha), duplicando a capacidade de produção da Empresa.
- j. Posteriormente, em 2012, foram adquiridas mais duas unidades produtivas, no Chile, regiões de grande produção de tomate que visavam garantir mais uma colheita por ano.
- k. De facto, decorrente da localização das suas unidades industriais, a B... consegue assegurar a produção de concentrado de tomate e frutas durante todo o ano.
- l. No ano de 2018, e à semelhança do que é comum verificar-se em relação a outros exercícios, a B... foi objeto de instauração de uma ação inspetiva em sede de IRC, no âmbito da qual o Fisco procurou escrutinar a aplicação do RFAI efetuada no exercício de 2016.
- m. Durante o aludido procedimento de inspeção, a B..., tal como é seu apanágio enquanto entidade pertencente ao grupo de sociedades dominado pela REQUERENTE, pautou a sua postura pelo mais escrupuloso respeito pelos princípios da boa-fé e colaboração, procurando esclarecer devidamente as questões colocadas pela equipa de inspeção tributária.
- n. A inspeção tributária em causa, qualificada como interna, foi, efetivamente, conduzida à distância, nunca tendo a Autoridade Tributária apreendido devidamente a atividade e modelo de negócio da B..., nem tendo visitado as

suas instalações fabris, sitas em Benavente e na Azambuja, de modo a compreender de forma clara o seu funcionamento e a importância das aplicações efetuadas para efeitos de RFAI.

- o. Também as questões colocadas sobre os investimentos elegíveis para efeitos de RFAI se apresentaram como vagas e abstratas, nunca tendo procurado aferir qual o procedimento em concreto de que dependia a aprovação e validação dos investimentos pela B..., nem qual a sua política geral de investimento.
- p. No seguimento da inspeção, a B... foi notificada do projeto de correções do relatório de inspeção pelo ofício n.º ... de 24/07/2020, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011... da divisão DPIT2, equipa 22 dos Serviços de Inspeção Tributária pertencentes à Direção de Finanças de Santarém.
- q. A AT, em resultado de ter realizado o seu escrutínio através de questões gerais e abstratas que muitas vezes não identificavam da melhor forma o grau de detalhe de informação e esclarecimentos que pretendia obter da B... em relação a dezenas de investimentos, considerou em sede de projeto de relatório de inspeção, que «(...) pela análise das descrições referentes aos vários investimentos efetuados e imputados à tipologia “aumento de capacidade do estabelecimento já existente”, e apesar de alguns deles poderem visar um aumento da rentabilidade da empresa, o aumento da produtividade, redução do desperdício e modernização da empresa, não foi comprovado que os mesmos se inseriam numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”» (cf. página 17 e 18 do projeto de relatório de inspeção).
- r. Posteriormente, a B... foi notificada do relatório de inspeção pelo ofício n.º...de 28/08/2020, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011..., preparado pela mesma divisão DPIT2, equipa 22 dos mesmos Serviços de Inspeção Tributária pertencentes à Direção de Finanças de Santarém, a confirmar o entendimento incompreensível veiculado no projeto de relatório ao mais completo arrepio daquelas que haviam sido as conclusões retiradas no ano anterior.

- s. O relatório final de inspeção foi emitido em termos idênticos ao projeto de relatório, padecendo, nessa medida, dos mesmos vícios.
- t. De acordo com este relatório, foram efetivadas algumas correções ao IRC de 2016 da REQUERENTE decorrentes da desconsideração da dedução à coleta de RFAI atinente a este exercício que foi preconizada pela B..., enquanto entidade integrada no grupo societário.
- u. Tais correções foram posteriormente concretizadas através da emissão de um ato de liquidação adicional de imposto, liquidações de juros compensatórios e de mora, bem como da respetiva demonstração de acerto de contas, dirigidos à REQUERENTE enquanto sociedade dominante do grupo.
- v. Os montantes que a AT se propôs a cobrar através destes atos tributários foram devidamente garantidos pela REQUERENTE.
- w. No âmbito do primeiro argumento está em causa uma questão de natureza essencialmente jurídica, no âmbito da qual o Fisco cita uma visão restritiva por si assumida no passado e já declarada ilegal em sede judicial, de acordo com a qual a atividade da B... estaria excluída do âmbito de aplicação do RFAI por, supostamente, redundar na transformação de um produto agrícola noutros que mantém a qualificação enquanto produtos agrícolas.
- x. Por outro lado, no âmbito da segunda linha de argumentação, a AT procurou, como visto supra, descaracterizar a elegibilidade dos investimentos realizados para efeitos de RFAI, alegando, nomeadamente, que os mesmos não contribuíram para o aumento da capacidade produtiva ou correspondem a meras substituições de ativos...
- y. A questão decidida nos presentes autos consiste em aferir:
  - i) a alegada não elegibilidade da atividade da B... para o âmbito de aplicação do RFAI; e
  - ii) a suposta não elegibilidade dos investimentos que, em concreto, foram realizados para os benefícios do RFAI.
- z. A AT desconsiderou a totalidade das aplicações do RFAI que foram efetuadas pela entidade B... no exercício de 2016, negando-lhe assim a totalidade deste

benefício e procedendo à liquidação adicional de imposto e juros compensatórios em conformidade.

**Da não elegibilidade não elegibilidade da atividade da B... para o âmbito de aplicação do RFAI**

- a. Quanto à primeira questão, e nos termos demonstrados supra, a AT começa por procurar sustentar os atos de liquidação sub judice numa pretensa não inclusão da atividade da B... no âmbito de aplicação objetiva do RFAI.
- b. No entanto, pelos fundamentos de direito que se passarão a expor, tal interpretação é simplesmente errada, decorrendo do desconhecimento por parte da AT dos processos produtivos da entidade integrante do RETGS dominado pela ora REQUERENTE, bem como de uma leitura errada da legislação nacional e europeia.
- c. Sendo que, de resto, esta interpretação restritiva da AT já foi sancionada pelos tribunais como ilegal, por exemplo, no processo arbitral n.º 220/2020-T.
- d. Tal como decorre do quadro legal aplicável, o RFAI introduz no sistema do IRC uma dedução à coleta (apurada nos termos gerais do Código do IRC – artigo 15.º, n.º 1, alínea a), subalínea 2); e artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC) para empresas de “setores especificamente previstos” no 22.º, n.º 1 do Código Fiscal do Investimento («CFI»).
- e. Em termos gerais, essa dedução à coleta corresponde a 25% do valor investido nesse exercício em “aplicações relevantes”, nos termos do 22.º, n.º 2 e 23.º, n.º 1, alínea a) do CFI.
- f. Como se viu, o primeiro fundamento que levou a AT concluir que a B... não poderia aceder ao referido benefício em 2016 é a alegação de que esta não se encontra num setor económico especificamente previsto para efeitos de aplicação do CFI e, por inerência, do RFAI.
- g. Baseia essa conclusão essencialmente no artigo 22.º, n.º 1 do CFI, bem como noutras normas para o qual este artigo remete, mais concretamente: i) o artigo 2.º, n.ºs 2 e 3 do CFI; ii) a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro; iii) as

Orientações sobre Auxílios de Estado Regionais («OAR»); e ainda, iv) o Regulamento Geral de Isenção por Categoria («RGIC»).

- h. Para este efeito, cumpre começar por salientar que, por força do princípio da legalidade, todos os elementos que determinam o âmbito de aplicação de um benefício fiscal derivam do artigo 22.º, n.º 1 do CFI, que é o instrumento legislativo principal onde está previsto o benefício.
- i. Este preceito remete desde logo para o artigo 2.º, n.º 2 do mesmo diploma, que determina quais os setores especificamente previstos, bem como para o n.º 3 do mesmo preceito, o qual, por sua vez, remete para a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que determina os Códigos de Atividade Económica que devem ser considerados para efeitos de aplicação dos benefícios de RFAI.
- j. O artigo 22.º, n.º 1 do CFI termina rematando que o âmbito de aplicação do RFAI terá ainda de ser delimitado tendo em conta as “(...) atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC”.
- k. Por intermédio do n.º 3 do artigo 2.º do CFI, é remetido para a Portaria n.º 282/2014 de 30 de dezembro a definição dos CAE que respeitam a estes setores, e nos quais os sujeitos passivos têm de estar enquadrados, de modo a serem elegíveis para beneficiar do RFAI.
- l. Por sua vez, a alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, considera incluídas no âmbito de aplicação do RFAI as indústrias transformadoras previstas nas divisões 10 a 33 da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE -Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro.
- m. Ora, tal como foi visto e devidamente provado em sede de matéria de facto, a B... tem como CAE principal “10395 –Preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos” (Código CAE pertencente à divisão “10 –Indústrias alimentares” e enquadrado na secção “C –Indústrias transformadoras”).
- n. Pelo que dúvidas não restam de que a entidade dominada pela ora REQUERENTE se dedica a uma atividade transformadora, constante da

divisão 10 da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE -Rev.3), em observância do disposto nos artigos 22.º, n.º 1 e 2.º, n.ºs 2 e 3 do CFI, bem como do disposto no artigo 2.º, alínea b) da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

### **Da elegibilidade dos investimentos para a aplicação do RFAI**

- a. Alega ainda que a AT procurou ainda sustentar a sua atuação defendendo que, alegadamente, as aplicações feitas pela entidade dominada pela ora REQUERENTE não preencheriam os pressupostos para se qualificarem como “investimentos iniciais” por pretensamente não se ter demonstrado a sua aptidão para constituir: i) a criação de um novo estabelecimento; ii) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente; iii) a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou iv) uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.
- b. Neste âmbito, alega a seguinte matéria de facto:
  - a) A B... dedica-se a uma atividade de produção, tratamento e transformação de produtos à base de tomate para posterior venda assente em procedimentos de base altamente industrializada e, nessa medida, consideravelmente exposta à evolução tecnológica e à capacidade de gerar economias de escala;
  - b) Como tal, é particularmente importante para si a realização recorrente de investimentos destinados a modernizar e expandir as suas instalações fabris sitas em Benavente e na Azambuja;
  - c) Os investimentos de modernização e expansão são particularmente relevantes para permitir ganhos de eficiência no processo produtivo e de transformação das matérias-primas e, por inerência, aumentar a sua capacidade de produção instalada;
  - d) Todavia, por estar em causa a transformação de um produto perecível como o tomate, o efetivo aumento da produção está altamente dependente

- do sucesso das campanhas agrícolas anuais, razão pela qual os investimentos feitos no aumento de capacidade instalada podem não se traduzir necessariamente num aumento da produção efetiva;
- e) Em relação à forma como os investimentos a realizar são decididos, demonstrou-se que os mesmos tradicionalmente são identificados pelos responsáveis pelas instalações industriais da B..., havendo, no entanto, múltiplas ocasiões em que tais investimentos são solicitados por potenciais clientes;
- f) Após serem devidamente identificados os investimentos a efetuar, os mesmos são anualmente aprovados pelo Conselho de Administração da B..., sendo o responsável máximo por este dossier o CEO do Grupo E..., o Eng. F..., sendo definido através deste procedimento o plano de expansão anual da B... e da sua atividade; e
- g) Tais investimentos efetuados no âmbito deste plano de expansão anual foram posteriormente validados, por forma a avaliar a sua elegibilidade para efeitos de RFAI, sendo que, para além desse controlo interno inicial realizado pela B..., esta tem ainda as suas contas auditadas por auditores independentes, os quais, naturalmente, levam a cabo um segundo grau de escrutínio das decisões da entidade dominada pela ora REQUERENTE.
- c. Assim, atento ao exposto e provado com referência ao procedimento geral de realização de investimentos elegíveis para efeitos de RFAI, resulta imediatamente claro que todas as aplicações aqui em causa estão plenamente abrangidas pelo disposto nos artigos 22.º, n.º 2 do CFI e 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, uma vez que, em todos os casos, esteve em causa a aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo, os quais se revelaram – e revelam – aptos a contribuir para o aumento da capacidade produtiva instalada da entidade dominada pela ora REQUERENTE.
- d. Sem conceder, acrescenta uma lista exaustiva de investimentos de forma a concluir que dúvidas não restam de que, contrariamente ao que procura sustentar a AT, todos estes investimentos sempre terão de ver declarada a sua

plena elegibilidade para RFAI, por notória verificação dos requisitos decorrentes dos artigos 22.º, n.º 2 do CFI e 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro.

**Juros compensatórios e indemnização por garantia indevida**

- a. Acrescenta ainda que, conforme acima aludido, entre os atos ora impugnados, encontram-se ainda liquidações de juros compensatórios e de mora para 2016, no valor total de € 105.761,46.
  - b. É entendimento da REQUERENTE que tal execução, porém, foi instaurada com base nos atos de liquidação ilegais, ora contestados, e consequentemente por erro imputável aos Serviços.
  - c. Pelo que conclui que as liquidações a título de juros compensatórios e de mora de que a REQUERENTE foi alvo são absolutamente ilegais, por erro sobre os pressupostos de facto e direito da imputação da responsabilidade por juros compensatórios e de mora.
  - d. Requer igualmente a indemnização devida por todas as despesas suportadas e que vier a suportar com a prestação da mesma garantia, nos termos do artigo 53.º da LGT.
2. A Autoridade Tributária, na sua resposta, defende a legalidade dos atos tributários praticados e alega, em síntese, o seguinte:
- a. A matéria em debate nos presentes autos prende-se em saber se a atividade da B... no sector da produção de concentrado e polpa de tomate se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, podendo os investimentos realizados no contexto de tal actividade ser relevados como deduções à coleta em sede de IRC, em face da interpretação do artigo 2.º e 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI), e demais legislação aplicável e das exclusões previstas no RGIC e nas OAR.

- b. E, supletivamente, se os investimentos efectuados são, ou não, elegíveis para efeitos de aplicação do benefício fiscal consagrado no RFAI.
- c. In casu, a elegibilidade da actividade desenvolvida pela Requerente, a qual se enquadra, para os efeitos do RFAI, nos seguintes CAE: CAE (principal): 10395 – preparação e conservação de frutose produtos hortícolas por outros processos CAE (secundário 1): 01130 – cultura de produtos hortícolas, raízes e tubérculos, observando o seu enquadramento à luz do Código Fiscal do Investimento, da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro e das disposições Comunitárias que enformam o Regime (nomeadamente o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 e as Orientações Referentes aos Auxílios Estatais publicadas no Jornal Oficial da EU n.º C209/1, de 23 – 07 – 2013).
- d. Desde já se adiante que a resposta é inarredavelmente negativa.
- e. No período de tributação de 2016, a Requerente era (continuando-o a ser atualmente), a sociedade dominante do perímetro do grupo do qual fazia parte, com interesse para os presentes autos, a sociedade dominada “B..., SA”, doravante designada por B..., com o NIF..., a qual foi objeto de uma acção de inspeção levada a cabo pela Direcção de Finanças de Santarém, ao abrigo da OI2018... .
- f. Da referida acção de inspeção resultaram, em sede de IRC, correções às deduções à coleta referentes ao benefício fiscal deduzido a título de RFAI, no valor de 704.492,95 €.
- g. Os serviços de inspeção consideraram que os investimentos efetuados pela B... em 2016 no âmbito da sua actividade não são considerados elegíveis para efeitos de dedução à coleta de IRC ao abrigo do RFAI, tendo para o efeito desconsiderado a dedução à coleta de 704.492,95 €.
- h. A Requerente, não concordando com a posição da Administração Tributária em sede do procedimento inspetivo realizado à B..., nem com a decisão proferida em processo de reclamação graciosa, apresentou o pedido de pronúncia arbitral que aqui se discute.

- i. No caso em concreto da B..., estamos em primeiro lugar, perante uma indústria transformadora (CAE 10395) que fabrica produtos relacionados com a transformação de “tomate”: “polpa tomate”; “tomate pelado”; “molhos de tomate simples”; “molhos de tomate com outros condimentos”; “ketchup”; “molhos para pizzas”, etc.
- j. O Anexo I do Tratado (TFUE) inclui na sua lista o “Capítulo 7”, respeitante a “PRODUTOS HORTÍCOLAS, PLANTAS, RAÍZES E TUBÉRCULOS, COMESTÍVEIS”, onde consta o “tomate”, e no “Capítulo 20”, respeitante a “PREPARAÇÕES DE PRODUTOS HORTÍCOLAS, FRUTA OU DE OUTRAS PARTES DE PLANTAS”, onde constam os “Tomates preparados ou conservados, exceto em vinagre ou em ácido acético”.
- k. Para esta análise recorreu-se ao Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23/07, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (Nomenclatura Combinada), e também ao documento (respeitante a 2016) que é publicado anualmente pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) sobre o mesmo tema.
- l. Assim, os produtos fabricados pela B... estão maioritariamente contemplados no “Capítulo 20”, enquanto produtos preparados apenas de “tomate”, sem adição de outros condimentos), constando esse capítulo no ANEXO I do TFUE, e por isso, excluídos de poder usufruírem do benefício fiscal RFAI, no que respeita aos investimentos a eles inerentes.
- m. Por outro lado, a B... também produz e comercializa (aproximadamente 18% do volume de negócios – conforme veremos mais adiante), alguns produtos (“ketchup” e “outros molhos de tomate com adição de ervas aromáticas”, “molhos para pizzas”; “molhos para bolonhesas”, etc.), que ao se enquadrarem no “Capítulo 21” (PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS DIVERSAS), da Nomenclatura Combinada, não constam do ANEXO I do TFUE, e como tal, não estarão, supostamente, excluídos da possibilidade de usufruírem do

benefício fiscal RFAI, no que respeita aos investimentos específicos a eles inerentes.

- n. No seguimento de envio por parte da Requerente do ficheiro SAFT da B..., os serviços da inspeção elaboraram o mapa que se encontra a folhas 11 do relatório, no qual procederam à decomposição do volume de negócios no ano de 2016 por categoria de produto, tendo obtido os seguintes valores:

	<b>CAPITULO</b>	<b>CÓDIGO NC</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<i>(Em Euros)</i> <b>VALOR VENDAS</b>
<b>EXCLUÍDO RFAI</b>	<b>CAPITULO 20</b>	20.02	TOMATES PREPARADOS E CONSERVADOS (EXCEPTO EM VINAGRE OU ACIDO ACETICO)	101.906.293,91
<b>ELEGIVEL PARA RFAI</b>	<b>CAPITULO 21</b>	21.03.20.00	KETCHUP E OUTROS MOLHOS DE TOMATE	22.239.866,95
<b>Obs:</b>				
Código NC: Código da Nomenclatura Pautal Combinada				

- o. Donde, em face da informação supra sintetizada, concluíram os serviços da inspeção que a atividade da B... se concretiza, maioritariamente (mais de 82%), pela produção e venda de produtos enquadrados no Capítulo 20 da Nomenclatura Combinada, capítulo este que integra o já referido Anexo I do TFUE, e que se encontra excluído da possibilidade de usufruição do benefício fiscal RFAI, conforme fundamentos já descritos.
- p. Sublinhe-se que, para o fabrico dos restantes produtos enquadrados no Capítulo 21 da Nomenclatura Combinada (NC), designadamente: “ketchup”; “molhos de tomate com adição de ervas aromáticas”; “molho francesinha”; “molho italiana”; “bolonhesa”; “molhos para pizza”, etc., a matéria-prima presente na quase totalidade de cada um desses produtos é o próprio “tomate” (capítulo 7 – tomate fresco, ou capítulo 20 – enquanto, preparado de tomate).
- q. E sem conceder, os serviços da inspeção procederam à identificação dos investimentos realizados no ano de 2016 e a análise da sua elegibilidade.
- r. Daí concluíram que para que o investimento efectuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de “investimento inicial”, não se considerando como aplicação relevante a “aquisição isolada” de activos que não integrem tal conceito e, ainda, não sendo elegível como

aplicação relevante o investimento na “aquisição de equipamentos de substituição”.

- s. Em segundo lugar, quanto à elegibilidade dos investimentos para a aplicação do RFAI vem a Requerente alegar que os serviços da inspeção sustentaram a sua atuação, defendendo que as aplicações efetuadas pela B... não preenchiam os pressupostos para se qualificarem como “investimentos iniciais”.
- t. Considera a Requerente que demonstrou e provou inequivocamente que todas as aplicações aqui em causa preenchem efetivamente todos os requisitos para se assumirem como “investimentos iniciais” para efeitos de RFAI, por terem contribuído para o “aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente” – cfr. Parágrafo 274.º do Pedido Arbitral.
- u. Refere a Requerente que quanto ao significado de “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, nenhuma concretização do mesmo é feita pelo direito nacional, importando assim aferir a interpretação que dele é feita no âmbito do direito da União Europeia.
- v. No seguimento, conclui a Requerente que estamos perante um “aumento da capacidade de um estabelecimento existente” quando esse estabelecimento é posto numa situação em que consegue produzir mais volume de um dos bens por si já produzidos, não sofrendo o processo de produção alterações substanciais.
- w. Considera assim que são essencialmente dois os pressupostos a preencher para se observar este conceito:
  - i) aumento da capacidade de produção; e
  - ii) inexistência de alterações substanciais ao processo produtivo.
- x. Acrescentando que o quadro legal não estabelece quaisquer requisitos ou restrições que impeçam que o conceito de “aumento da capacidade do estabelecimento existente” se faça através de investimentos idênticos aos que se realizaram no caso sub judice, desde que os mesmos contribuam para aumentar o volume de bens que a empresa é capaz de produzir sem alterar em grande escala o processo de produção.

- y. De facto, não obstante os investimentos em causa terem como objectivo comum o aumento da rentabilidade da empresa, o melhoramento da produtividade, a redução do desperdício e modernização da empresa, entre outros, não se inseriram numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente à tipologia indicada pela Requerente no pedido arbitral: “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”.
- z. Contudo,
- aa. Refira-se aqui que, em sede de procedimento inspetivo, aquando da solicitação à B... da comprovação dos investimentos realizados e do seu enquadramento numa das tipologias consideradas como “investimento inicial”, a mesma veio identificar os diversos investimentos realizados no período de 2016, referindo que tais investimentos se inseriram numa estratégia global de investimento no “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, na “diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento”, e na “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente” atenta a atividade desenvolvida pela entidade.”, (veja-se o detalhe destes investimentos e do enquadramento nas diversas tipologias efetuado pela Requerente, de folhas 16 a 21 do relatório elaborado pelos serviços da inspeção tributária da Direção de Finanças de Santarém, que se considera aqui reproduzido por fazer parte integrante dos presentes autos).
- bb. Entende em suma, que os investimentos efectuados pela sociedade B... não se inserem numa estratégia global de investimento inicial, com vista ao “aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente”, respeitando apenas a aquisições isoladas de modernização, melhoramento ou de substituição de bens existentes, pelo que não serão elegíveis para efeitos de RFAI.
- cc. In fine, por todo o vertido supra afigura-se ser de manter a correcção efetuada pelos SIT, aqui contestada, e consequentemente a liquidação adicional de IRC que a materializa.

dd. Contesta igualmente a alegada falta de fundamentação, os juros compensatórios e de mora e os encargos suportados com a prestação de garantia bancária indevida.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 22-07-2022, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 25-07-2022. Em 13-09-2022, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 13-09-2020, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou, assim, constituído em 03-10-2022, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

A AT apresentou a sua Resposta, em tempo, em 07-11-2022.

Em 15-11-2022 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

*«1. Designa-se o dia 15 de dezembro de 2022, pelas 10h00 horas, nas instalações do CAAD, para realização da audiência para produção de prova testemunhal.*

*2. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

*Notifiquem-se as partes do presente despacho.»*

Em 09-12-2022 foi proferido o seguinte Despacho Arbitral, na sequência de pedido do Requerente:

*«Analisado o requerimento da Requerente datado de 22/11/2022, mantém-se a audiência marcada para dia 15/12, as 10h, sem prejuízo de na mesma poder ser acertada a pertinência e necessidade de nova data para inquirição da testemunha que não poderá estar presente.»*

A inquirição foi realizada nos dias 15-12-2022 e 02-02-2023, conforme atas junta ao processo.

Na sequência da inquirição, foram apresentadas as alegações das partes.

**POSTO ISTO:**

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

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

**II. DECISÃO**

**A. MATÉRIA DE FACTO**

**A.1. Factos dados como provados**

a) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao Regime

- b) Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC.
- c) No período de tributação de 2016, a Requerente era (continuando-o a ser atualmente), a sociedade dominante do perímetro do grupo do qual fazia parte, com interesse para os presentes autos, a sociedade dominada “B..., SA”, doravante designada por B..., com o NIF..., a qual foi objecto de uma acção de inspecção levada a cabo pela Direcção de Finanças de Santarém, ao abrigo da OI2018... .
- d) Da referida acção de inspecção resultaram, em sede de IRC, correções às deduções à coleta referentes ao benefício fiscal deduzido a título de RFAI, no valor de 704.492,95 €.

**I - 3.1 Correções a imposto: Dedução à coleta de IRC**

Ano	Descrição	Valor	Item do relatório
2016	Dedução indevida à coleta de IRC de benefícios fiscais (RFAI)	704.492,95 €	III

- e) Após consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira, constataram os serviços de inspecção que a B... se encontra registada com os seguintes códigos de atividade (CAE):

CAE	TIPO CAE	DESIGNAÇÃO	DATA DE INICIO
10395	PRINCIPAL	Preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas por outros processos	01-02-2008
1130	SEC 1	Cultura de produtos hortícolas, raízes e tubérculos	18-11-2014

## A.2. Factos dados como não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## **B. DO DIREITO**

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

## **B.1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO PROCESSO E ANÁLISE<sup>2</sup>**

Como vimos, para a Requerente a questão central a decidir centra-se tão-somente em aferir:

- i) a alegada não elegibilidade da atividade da B... para o âmbito de aplicação do RFAI; e
- ii) a suposta não elegibilidade dos investimentos que, em concreto, foram realizados para os benefícios do RFAI.

Por sua vez a Requerida, quanto à questão do “thema decidendum”, concorda com a Requerente. 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.

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;*

---

<sup>2</sup> Seguindo de perto a decisão proferida no Processo Processo nº 858/2021-T, disponível em [https://caad.ºrg.pt/tributario/decisoaes/decisao.php?listOrder=Sorter\\_processo&listDir=ASC&listPage=249&id=6499](https://caad.ºrg.pt/tributario/decisoaes/decisao.php?listOrder=Sorter_processo&listDir=ASC&listPage=249&id=6499).

- 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.

No caso concreto, tal como foi visto e devidamente provado em sede de matéria de facto, a B... tem como CAE principal “10395 –Preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos” (Código CAE pertencente à divisão “10 –Indústrias alimentares” e enquadrado na secção “C –Indústrias transformadoras”). Pelo que se conclui que a Requerente se dedica a uma atividade transformadora, constante da divisão 10 da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE -Rev.3), em observância do disposto nos artigos 22.º, n.º 1 e 2.º, n.ºs 2 e 3 do CFI, bem como do disposto no artigo 2.º, alínea b) da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

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 subseqüentes 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, facto aliás reconhecido pela Requerida.

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.

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.

Ora, 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.”

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 2016, 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.

## **B.2. 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.

## **B.3. 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.

### **C. DECISÃO**

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;  
E em consequência:
- b) Anular o ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) relativo ao exercício de 2016, identificada pelo n.º 2020..., de 3 de dezembro de 2020;
- c) Anular a respetiva liquidação de juros compensatórios e de mora e, ainda, da demonstração de acerto de contas identificada pelo n.º 2020..., todas associadas à compensação n.º 2020...;
- d) Julgar procedente o pedido de restituição das quantias pagas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar o pagamento à Requerente das quantias em causa;

- e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente esses juros.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em **€810.254,41**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€11.628,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 30 de março de 2023

O Árbitro Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

O Árbitro Vogal

(António Cipriano da Silva)

O Árbitro Vogal

(José Coutinho Pires)