

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 773/2022-T

Tema: IRC - Benefício fiscal; RFAI; Deduções à coleta de IRC. Portaria de regulamentação.

SUMÁRIO

- I. A indústria transformadora enquadra-se no artigo 2.º, n.º 2 do Código Fiscal de Investimento 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.**
- II. A Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, não pode validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa.**
- III. Sendo patente que a intenção legislativa subjacente ao RFAI, na versão do Código Fiscal do Investimento, foi a de «definir 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», enunciada na alínea c) do n.º 3 do artigo 2, da Lei de autorização legislativa n.º 44/2014, de 11 de Julho, a Portaria, como instrumento de execução dessas regras, sempre teria de ser interpretada de forma a concretizá-las e não a afastá-las, em face da supremacia do Direito da União Europeia sobre o Direito Nacional, que resulta do n.º 4 do artigo 8.º da CRP.**

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

É Requerente: A..., LDA., com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC)..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Anadia, doravante designada de Requerente ou Sujeito Passivo.

É Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 16-12-2022, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 16-12-2022.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, a Dra. Rita Guerra Alves, aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 03-02-2023, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 20-02-2023, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por despacho de 12-04-2023, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, e em sintonia com o previsto no artigo 113.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, foi dispensada a apresentação de alegações.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

B – PEDIDO

1. A Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 2021..., 2021..., 2021..., 2021..., 2021..., relativo aos anos de 2015 a 2019, e respetivas liquidações de juros compensatórios, que fixou um imposto a pagar de € 51.386,13, e do indeferimento da reclamação graciosa no processo n.º ... 2021 ... referente às liquidações.

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação, o seguinte:

3. A ilegalidade do procedimento de inspeção tributaria, alegando ter sido sujeita a um procedimento externo de inspeção relativamente ao qual foram preteridas formalidades legais essenciais – como sejam, designadamente, a falta de notificação prévia, nos termos do art. 49º-1 do RCPITA e 59º-3/1 da LGT, e a falta de credenciação, nos termos do art. 46º-1 do RCPITA –, deve ser esse procedimento considerado ilegal, e, bem assim, ser considerados ilegais todos os actos aqui impugnados, uma vez que foi ao abrigo daquele procedimento que terão sido recolhidos os elementos que fundamentam esses mesmo actos.

4. A caducidade do direito à liquidação do IRC respeitante aos exercícios de 2015 e 2016, bem como da caducidade do direito à liquidação dos respetivos juros compensatórios, alegando que as datas em que essas liquidações de IRC referentes aos exercícios de 2015 e de 2016 e dos respetivos juros compensatórios foram efetuadas e notificadas à Requerente, já há muito havia decorrido o respetivo prazo de caducidade de quatro anos que começou a correr, respetivamente, em 01/01/2016 e em 01/01/2017. Entende que as declarações periódicas de imposto referentes aos exercícios de 2015 e 2016 tendo sido apresentadas, respetivamente, em

04/05/2016 e em 26/05/2017, verifica-se que, quando as liquidações objeto do presente pedido foram efetuadas e notificadas à Requerente já há muito havia decorrido o prazo legal de quatro anos previsto no art.º 45º-1-4 da LGT.

5. A ilegalidade da reposição das deduções à coleta efetuadas no âmbito do RFAI, bem como do reporte de saldos a transitar, porquanto a atividade concretamente desenvolvida pela Requerente consiste na transformação de uvas em vinho, no engarrafamento e rotulagem, quer do vinho por ela produzido, quer de vinho adquirido a granel, e na posterior comercialização do vinho engarrafado. Uma vez que a Requerente não tem, nem nunca teve, vinhas próprias (ou qualquer outra atividade agrícola), toda a uva por ela utilizada na transformação em vinho é adquirida a terceiros.

6. E atento o exposto no art.º 2º do DL nº 381/2007, de 14/11, e respetivo anexo, a atividade da Requerente enquadra-se na Divisão 11 «indústria de bebidas», Grupo 110 «fabricação de bebidas alcoólicas destiladas», na Classe 1102 «indústria do vinho» e na subclasse 11021 «produção de vinhos comuns e licorosos», correspondendo, em síntese, ao Código CAE-REV 3 «11021».

7. A atividade da Requerente enquadra-se, pois, no sector de atividade previsto no art. 2º-2/a do Código Fiscal do Investimento (CFI) (Decreto-Lei nº 162/2014, de 31/10), e, bem assim, num dos Códigos CAE previstos no art.º 2º/b, da Portaria nº 282/2014, de 30/12.

8. Ora, nos exercícios de 2015 e 2018, a Requerente realizou vários investimentos que se traduziram em melhorias no edifício fabril existente, na edificação de um novo edifício fabril, bem como na aquisição de diversos equipamentos fabris.

9. Na sequência dos aludidos projetos de investimento, a Requerente, ao Abrigo dos arts. 22º e ss. do CFI, nos anos de 2015 a 2019, efetuou deduções à coleta no montante total de €48.168,46, e apurou em 2019 um saldo a transitar para os anos seguintes de €20.447,93.

10. Defende que em sede inspetiva, entendeu a AT, com a fundamentação aduzida nas pp. 9 a 13 do RIT, que aquele montante de €48.168,46 foi indevidamente deduzido à coleta, e que aqueles €20.447,93 não poderiam transitar para os anos seguintes, mercê de a atividade da

Requerente ser inelegível para efeitos de concessão do benefício fiscal associado ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

11. Em suma, defende a Requerente que para a AT, reconduzindo-se a atividade desenvolvida pela Requerente – de transformação de uva, por ela adquirida a terceiros, em vinho, e de engarrafamento de vinho a granel, também por ela adquirido a terceiros, e posterior comercialização do vinho por ela engarrafado – numa atividade de comercialização e transformação de produtos agrícolas em outros produtos agrícolas, essa atividade da Requerente estaria excluída do âmbito de aplicação do RFAI, ex vi do disposto nos arts. 1º da Portaria nº 282/2014, de 30/12, 2º-1 da Portaria nº 297/2015, de 21/09, 22º1 do CFI, 2º-10-11 do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC) (Regulamento (UE) nº 651/2014 da Comissão, de 16/06), e ponto 10 das Orientações relativas aos Auxílios com Finalidade Regional para o período 2014-2020 (OAR).

12. Defende a Requerente que o RFAI previsto nos arts. 22º e ss. do CFI é integralmente aplicável aos projetos de investimento que foram realizados pela Requerente.

13. Sustenta que toda a fundamentação constante no RIT decorrente da aplicação do art. 1º da Portaria nº 282/2014, de 30/12, não poderá ser admitida, mercê da inconstitucionalidade orgânica da mesma, quando interpretada no sentido em que restringe a concessão dos benefícios fiscais constantes no art.º 2º-2 do CFI.

14. Conforme resulta dos arts. 2º-2 e 22º-1 do CFI, a atividade prosseguida pela Requerente e na qual foram realizados os projetos de investimento, não obstante integrar a previsão da al. a) do aludido art. 2º-2, respeita o âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC, não se encontrando, assim, excluída do mesmo.

15. Alega que a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas, designadamente de vinhos comuns e licorosos, não é uma das «atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR's» a que se refere a parte final do art. 22º do CFI, e, pelo contrário, desde que satisfaça as condições previstas no RGIC (de cujo âmbito de aplicação, conforme já se deixou expandido, a aludida atividade não se encontra excluída), nas OAR ou na secção em que se insere este ponto 168, são permitidos os auxílios estatais.

16. Em consequência, deverá ser reconhecida e declarada a ilegalidade da reposição das deduções à coleta efetuadas pela Requerente no âmbito do RFAI, bem como do reporte de saldos a transitar do ano de 2019, com fundamento em: errada apreensão e aplicação dos factos e das normas relevantes para a decisão, ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria nº 282/2014, de 30/12 (art.º 1º), na interpretação que dela é efetuada no RIT, violação de lei, por ilegal interpretação e aplicação do RGIC, concretamente, dos seus arts. 1º, 2º e 13º, e das OAR, concretamente, o seu ponto 10º, anulando-se as liquidações impugnadas daí decorrentes.

17. Conclui a Requerente, peticionando, a procedência do mesmo pedido, e, em consequência; ser declarada a ilegalidade e anulados os atos de liquidação supra identificados, bem como a decisão proferida em 16/09/2022 que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente; ser a AT condenada a restituir à Requerente as quantias que por ela foram ilegalmente pagas, no valor total de €51.386,13; e ser reconhecido o direito da Requerente ao pagamento dos juros indemnizatórios vencidos sobre aquela quantia de €51.386,13, contados à taxa legal de 4% ao ano ou de outra que venha a ser fixada, desde a data em que foram efetuados os respetivos pagamentos, até à data da emissão da nota de crédito em que esses juros indemnizatórios devem ser incluídos, condenando-se a AT no pagamento desses mesmos juros indemnizatórios.

D - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

18. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

19. O procedimento de inspeção não padece dos vícios que lhe são imputados, reiterando-se para o efeito, os argumentos expendidos pela DF Aveiro no âmbito da reclamação graciosa.

20. Mais refere, que, mesmo no caso de procedimento de inspeção erroneamente classificado como interno (o que não sucede na situação em análise), tal facto não implica a nulidade das liquidações emitidas na sequência da inspeção em causa.

21. Sobre a caducidade do direito à liquidação do IRC respeitante aos períodos de 2015 e 2016, e dos respetivos juros compensatórios, sustenta a Requerida que estamos na presença

do benefício fiscal RFAI, de natureza condicionada na medida em que o mesmo depende da verificação dos requisitos impostos nos artigos 22.º a 26.º do CFI, concluindo-se que a condição (correspondente à globalidade dos requisitos) só pode ser aferida no termo do prazo legal estabelecido para o seu cumprimento.

22. Destarte, no que aqui nos ocupa, o prazo de caducidade suspende-se desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição conforme estabelece a al. c) do n.º 2 do art.º 46.º da LGT.

23. No caso do RFAI, a Requerente está obrigada ao cumprimento cumulativo de vários requisitos, nos termos do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

24. Destaca-se, a obrigatoriedade do exercício de atividades nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do art.º 2.º do CFI, bem como a obrigação de ser efetuado investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (3 anos, no caso das PME's).

25. Pelo que, dúvidas houvesse, conclui-se que o prazo de caducidade se encontrou suspenso desde a apresentação da declaração de Mod. 22 referente aos períodos de 2015 e 2016, submetidas pela Requerente a 2016-05-04 e 2017-05-26, respetivamente, até ao termo do prazo legal do cumprimento das condições.

26. Defende que o prazo normal da caducidade estabelecido no n.º 1 do art.º 45.º da LGT, terá de ter em conta a suspensão do prazo prevista na al. c) do n.º 2 do art.º 46.º da LGT, facto que permitiu à AT notificar a Requerente das liquidações adicionais dos períodos de 2015 e 2016, em julho de 2022, dentro de prazo de caducidade, i.e., 4 anos acrescidos dos dias de suspensão.

27. Alega a Requerida que o fundamento do procedimento inspetivo e, bem assim, do indeferimento das reclamações graciosas apresentadas contra as liquidações de IRC da Requerente assentam na falta de enquadramento da atividade exercida no âmbito sectorial de aplicação do RFAI, definido no artigo 22.º, n.º 1 do Código Fiscal do Investimento (CFI).

28. Defende a Requerida que os investimentos realizados não são elegíveis para a concessão do benefício fiscal do RFAI e as autoliquidações não enfermam dos vícios que lhe

são assacados pela Requerente.

29. Mais defende a Requerida que benefício fiscal do RFAI é concedido aos sujeitos passivos: (i) cuja atividade exercida esteja prevista no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do mesmo artigo, i.e., nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro; e (ii) mesmo que a atividade prosseguida pelos sujeitos passivos esteja abrangida por aqueles dispositivos legais, não podem ser elegíveis se excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

30. Sustenta que as atividades desenvolvidas pela Requerente estão contempladas quer no CFI, artigo 2.º, n.º 2, alínea a) «indústria transformadora» quer no artigo 2.º, alínea b) da Portaria n.º 282/2014

31. A Requerida alega que as atividades económicas associadas aos investimentos realizados pela Requerente integram o conceito “transformação de produtos agrícolas em que o produto final continua a ser um produto agrícola”, em conformidade com a lista constante do Anexo I do Tratado.

32. E que não tem fundamento a alegação da Requerente sobre a inconstitucionalidade da interpretação da Portaria n.º 282/2014, por violação do princípio da legalidade fiscal, por restringir o âmbito de aplicação sectorial do RFAI tal como este se encontra definido pelos artigos 2.º e 22.º, do CFI, pois, a lista de atividades do n.º 2 deste último normativo tem uma função meramente indicativa, já que está condicionada pelas exclusões sectoriais das OAR e pelo RGIC e pela definição dos códigos de atividade da CAE.

33. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, defende a Requerida que a liquidação em causa não provém de qualquer erro dos Serviços, mas decorre diretamente da aplicação da lei. A AT limitou-se, portanto, a aplicar as consequências jurídicas, que, do ponto de vista fiscal, se impunham face à ocorrência dos pressupostos de facto subjacentes à correção efetuada, pelo que deverá ser, também, julgada improcedente a impugnação quanto aos juros peticionados.

34. Termina a Requerida sustentando que deve o pedido ser indeferido por falta de prova e de sustentação legal.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

35. Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada nos factos que não mereceram impugnação e na prova documental constante dos autos.

36. A Requerente foi alvo de uma ação inspetiva, credenciada pelas OI202..., OI2021..., OI2021..., OI2021... e OI2021..., relativas, respetivamente, aos anos de 2015 a 2019, do qual resultou o relatório de inspeção tributária com data de 01/06/2021, o qual foi notificado à Requerente através do Ofício n.º..., datado de 11/06/2021. Cf. RIT.

37. A Requerente tem o seguinte CAE 11021, correspondente a “Produção de vinhos comuns e licorosos”. Cf. RIT

38. Resulta das conclusões da ação de inspeção, de relevo, os seguintes fatos (cf. RIT):

Ao abrigo do despacho DI2021 ... e do n/ ofício n.º ... de 2021-02-19, foi notificado o sujeito passivo para apresentar elementos e esclarecimentos, nomeadamente, Balancetes gerais analíticos para os anos de 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, bem como justificar a dotação dos montantes de 20.342,50 € (RFAI-2015) e 48.273,89 € (RFAI-2018), declarados no quadro 07 do Anexo D, bem como para os montantes de 2.992,52 € (DLRR-2015), 810,56 € (DLRR-2016), 748,92 € (DLRR-2017) e 7.359,95 € (DLRR-2018).

Através da notificação efetuada (**anexo n.º 1**), solicitava-se ainda o suporte documental integrado no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, em conformidade com o determinado pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 25º do CFI e artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, que permitisse aferir os requisitos substantivos e formais exigidos pelos diplomas legais a que se reportam, designadamente, a identificação do projeto de investimento realizado e a demonstração do seu enquadramento numa das tipologias de investimento inicial, com discriminação das aplicações relevantes, com extrato das contas onde se encontram registados os referidos investimentos e a justificação da elegibilidade do CAE, dos postos de trabalho diretamente criados pelo investimento que tenham permitido aumentar o nível de emprego na empresa e na região, e outros elementos considerados relevantes.

Em resposta ao nosso ofício, o sujeito passivo remeteu, em 2021-03-09, os elementos que se descrevem de seguida e que se juntam em **anexo n.º2**:

(...)

Nos exercícios de 2015 a 2019, o sujeito passivo deduziu à coleta no campo "355 - Benefícios Fiscais" do quadro "10 – Cálculo do imposto" das correspondentes Declarações de Rendimentos Modelo 22 de IRC e de acordo com o Anexo D - Benefícios Fiscais, os seguintes montantes:

Dotação RFAI	2015		2018	
	20.342,50		48.273,89	
	Dedução	Saldo	Dedução	Saldo
Dedução RFAI 2015	5.985,04	14.357,46		
Dedução RFAI 2016	1.621,11	12.736,35		
Dedução RFAI 2017	1.497,83	11.238,52		
Dedução RFAI 2018	7.359,96	3.878,56		
Dedução RFAI 2019	3.878,56	0,00	27.825,96	20.447,93

Ano	DLRR dedução à coleta
2015	2.992,52
2016	810,56
2017	748,92
2018	7.359,95
Total	11.911,95

39. A Requerente em resultado das ações inspetivas, foi notificada dos seguintes atos:

- i. Liquidação de IRC nº 2021..., datada de 28/06/2021, relativa ao exercício de 2015, bem como as respetivas liquidações de juros compensatórios nºs 2021 ... e 2021..., em que foram apurados juros compensatórios no montante total de €1.191,91, liquidações essas das quais resultou um “VALOR A PAGAR” de €5.716,79, sendo que do “Estorno” e “Acerto” que, na sequência das referidas liquidações, foram efetuados pela AT, resultou um «Saldo apurado» no valor de €7.176,95, cuja «Data limite de pagamento» ocorreu em 31/08/2021, tudo conforme consta nos documentos intitulados “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC”, “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS” e “DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS”.
- ii. Liquidação de IRC nº 2021..., datada de 08/07/2021, relativa ao exercício de 2016, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios nº 2021..., em que foram apurados juros compensatórios no montante de €250,31, liquidações essas das quais resultou um “VALOR A REEMBOLSAR de €8.463,11, sendo que do “Estorno” e “Acerto” que, na sequência das referidas liquidações, foram efetuados pela AT, resultou um «Saldo apurado» no valor de €1.871,42, cuja «Data limite de pagamento» ocorreu em 31/08/2021, tudo conforme consta nos documentos intitulados “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC”, “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS” e “DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS”.
- iii. Liquidação de IRC nº 2021..., datada de 12/07/2021, relativa ao exercício de 2017, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios nº 2021..., em que foram apurados juros compensatórios no montante de €170,05, liquidações essas das quais resultou um “VALOR A REEMBOLSAR” de €578,60, sendo que do “Estorno” e “Acerto” que, na sequência das referidas liquidações, foram efetuados pela AT, resultou um «Saldo apurado» no valor de €1.667,88, cuja «Data limite de pagamento» ocorreu em 01/09/2021, tudo conforme consta nos documentos intitulados “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC”,

“DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS” e “DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS”.

- iv. Liquidação de IRC nº 2021..., datada de 14/07/2021, relativa ao exercício de 2018, bem como as respetivas liquidações de juros compensatórios nºs 2021 ... e 2021..., em que foram apurados juros compensatórios no montante total de €556,13, liquidações essas das quais resultou um “VALOR A PAGAR” de €5.433,84, sendo que do “Estorno” e “Acerto” que, na sequência das referidas liquidações, foram efetuados pela AT, resultou um «Saldo apurado» no valor de €7.916,09, cuja «Data limite de pagamento» ocorreu em 02/09/2021, tudo conforme consta nos documentos intitulados “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC”, “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS” e “DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS”.
- v. Liquidação de IRC nº 2021..., datada de 02/08/2021, relativa ao exercício de 2019, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios nº 2021..., em que foram apurados juros compensatórios no montante de €1.049,28, liquidações essas das quais resultou um “VALOR A PAGAR” de €32.753,79, sendo que do “Estorno”, “Acerto” e “Regularização” que, na sequência das referidas liquidações, foram efetuados pela AT, resultou um «Saldo apurado» no valor de €32.753,79, cuja «Data limite de pagamento» ocorreu em 21/09/2021, tudo conforme consta nos documentos intitulados “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC”, “DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS” e “DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS”. Cf. Doc 1 a 5 da PPA.

40. Das liquidações suprarreferidas, resultou um valor total a pagar pela Requerente de €51.386,13. Cf. Doc. 1 a 5 da PPA.

41. A Requerente procedeu ao pagamento integral das liquidações. Cf. Doc. 6 a 10 da PPA.

42. A Requerente apresentou reclamação graciosa dos atos de liquidação em 27/12/2021, ao qual foi atribuído número de processo ...2021... . Cf. PA.

43. Através do Ofício n.º ..., datado de 16/09/2022, a Requerente foi notificada do indeferimento do pedido. Cf. PA.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

44. Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G - QUESTÕES DECIDENDAS

45. Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir:

- i. A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 2021..., 2021..., 2021..., 2021..., 2021..., relativo aos anos de 2015 a 2029, e respetivas liquidações de juros compensatórios, que fixou um imposto a pagar de € 51.386,13, e do indeferimento da reclamação graciosa no processo n.º ... 2021... das liquidações, neste âmbito importa aferir:
 - a) da ilegalidade do procedimento de inspeção tributaria;
 - b) da caducidade do direito à liquidação do IRC respeitante aos exercícios de 2015 e 2016, bem como da caducidade do direito à liquidação dos respetivos juros compensatórios;
 - c) da ilegalidade da reposição das deduções à coleta efetuadas no âmbito do RFAI, bem como do reporte de saldos a transitar.
- ii. Condenação no reembolso e no pagamento de juros indemnizatórios.

H - MATÉRIA DE DIREITO

H.1 – Da ilegalidade do procedimento de inspeção tributaria

46. Iniciaremos por aferir do pedido de ilegalidade do procedimento de inspeção tributaria relativamente ao qual a Requerente alegou ter sido sujeita a um procedimento externo de

inspeção em que foram preteridas formalidades legais essenciais – como sejam, designadamente, a falta de notificação prévia, nos termos do art.º 49º-1 do RCPITA e 59º-3/1 da LGT, e a falta de credenciação, nos termos do art.º 46º-1 do RCPITA –, deve ser esse procedimento considerado ilegal, e, bem assim, ser considerados ilegais todos os atos aqui impugnados, uma vez que foi ao abrigo daquele procedimento que terão sido recolhidos os elementos que fundamentam esses mesmos atos.

47. A Requerente, contra-alegou no sentido de que o procedimento de inspeção não padece dos vícios que lhe são imputados, mais refere, que, mesmo no caso de procedimento de inspeção erroneamente classificado como interno, o que não sucede na situação em análise, tal facto não implica a nulidade das liquidações emitidas na sequência da inspeção em causa.

Vejamos,

48. Sobre a questão levantada pela Requerente, já se pronunciou o STA no acórdão proferido no Processo n.º 01095/15 de 2016-06-29, conforme se transcreve do seu sumário:

I - Ainda que o procedimento de inspeção tenha sido erradamente qualificado como interno, quando o deveria ter sido como externo, esse erro irreleva para a decisão a proferir se não puder concluir-se ter sido preterida qualquer formalidade essencial imposta por esta última modalidade de inspeção.

II - A falta da notificação prévia prevista no art.º 49.º do RCPIT não gera a anulabilidade da decisão do procedimento, degradando-se tal formalidade em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes, se ao interessado foi dado conhecimento do procedimento e do seu objeto a tempo de nele participar e se lhe foi dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspetivo.

49. Perante o anteriormente exposto, a ter existido esse erro de qualificação, sempre seria irrelevante para a decisão a proferir, bem como a falta da notificação previa não produz efeitos invalidantes da decisão do procedimento, improcedendo deste modo o pedido formulado pela Requerente de ilegalidade do procedimento de inspeção tributaria.

H.2 - Da caducidade do direito à liquidação do IRC respeitante aos exercícios de 2015 e 2016, bem como da caducidade do direito à liquidação dos respetivos juros compensatórios

50. Atendendo à posição das partes, analisemos a questão da caducidade das liquidações de IRC respeitantes aos anos de 2015 e 2016.

51. A Requerente, alegou que as datas em que essas liquidações de IRC referentes aos exercícios de 2015 e de 2016 e dos respetivos juros compensatórios foram efetuadas e notificadas à Requerente, já há muito havia decorrido o respetivo prazo de caducidade de quatro anos que começou a correr, respetivamente, em 01/01/2016 e em 01/01/2017. Sustenta que as declarações periódicas de imposto referentes aos exercícios de 2015 e 2016 foram apresentadas, respetivamente, em 04/05/2016 e em 26/05/2017, verifica-se que, quando as liquidações objeto do presente pedido foram efetuadas e notificadas à Requerente já há muito havia decorrido o prazo legal de quatro anos previsto no art. 45º-1-4 da LGT.

52. A Requerida, contra-alegou, no caso do RFAI, a Requerente está obrigada ao cumprimento cumulativo de vários requisitos, nos termos do n.º 4 do art.º 22.º do CFI. Destaca-se, a obrigatoriedade do exercício de atividades nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do art.º 2.º do CFI, bem como a obrigação de ser efetuado investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (3 anos, no caso das PME's). Sustenta que o prazo de caducidade se encontrou suspenso desde a apresentação da declaração de Mod. 22 referente aos períodos de 2015 e 2016, submetidas pela Requerente a 2016-05-04 e 2017-05-26, respetivamente, até ao termo do prazo legal do cumprimento das condições.

Vejamos,

53. Importa para esta questão da caducidade das liquidações quanto aos anos de 2015 e 2016, submetida à apreciação, iniciar pela análise da moldura jurídico-fiscal, pela Lei Geral Tributaria, designadamente os seguintes artigos:

Os n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º.

1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente

notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

(...)

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

A alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º:

2 - O prazo de caducidade suspende-se ainda:

c) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

54. Dos normativos expostos, cabe de seguida averiguar no caso concreto se os benefícios fiscais são de natureza condicionada, lançando mão do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento previsto no RFAI, respetivamente nos artigos 22.º e seguintes do CFI.

55. Em concreto, da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, resulta como condição do benefício:

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

56. Por força deste normativo, o benefício fiscal aqui em causa de natureza condicionada, exige a permanência do investimento pelo período mínimo de 3 anos.

57. Nestes termos, por conjugação das normas supracitadas, aplica-se a suspensão do prazo de caducidade até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição, que no presente caso é no mínimo de 3 anos, alargado por mais 3 anos, perfazendo um total de 7 anos, com início em 01/01/2016 e em 01/01/2017, e termino em 31/12/2023 e 31/12/2024, respetivamente, aos anos de 2015 e 2016.

58. A Requerente foi notificada das liquidações nº 2021... e nº 2021..., datadas de 28/06/2021 e 08/07/2021, dentro do prazo legal.

59. Perante o exposto, improcede o pedido da Requerente de caducidade do direito à liquidação respeitante aos exercícios de 2015 e 2016.

H.3 -Da ilegalidade da reposição das deduções à coleta efetuadas no âmbito do RFAI, bem como do reporte de saldos a transitar.

60. Conforme resulta da factualidade assente e da posição das partes, a questão que se suscita é a de submeter à apreciação do Tribunal se os investimentos efetuados pela Requerente na atividade de produção de vinhos comuns e licorosos, ao qual corresponde o CAE 11021, estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do RFAI.

61. A Requerente, alega que a atividade que desenvolve consiste na transformação de uvas em vinho, no engarrafamento e rotulagem, quer do vinho por ela produzido, quer de vinho adquirido a granel, e na posterior comercialização do vinho engarrafado, na qual foram realizados os projetos de investimento, não obstante integrar a previsão da al. a) do aludido art.º 2º-2 do CFI, respeita o âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC, não se encontrando, assim, excluída do mesmo.

62. A Requerida, defendeu, que o benefício fiscal do RFAI é concedido aos sujeitos passivos, cuja atividade exercida esteja prevista no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do mesmo artigo, i.e., nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro; e mesmo que a atividade prosseguida pelos sujeitos passivos esteja abrangida por aqueles dispositivos legais,

não podem ser elegíveis se excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC. E que as atividades desenvolvidas pela Requerente estão contempladas quer no CFI, artigo 2.º, n.º 2, alínea a) «indústria transformadora» quer no artigo 2.º, alínea b) da Portaria n.º 282/2014.

63. Enfrentando a questão, vejamos o que dispõe a legislação e regulamentação nacional, bem como as normas e regulamentos comunitários aplicáveis.

64. Assim para o enquadramento normativo da questão ora em apreço, salienta-se que o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, aprovou, no âmbito do novo CFI, um novo RFAI, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, que tinha o seguinte sentido e extensão definidos no n.º 3 do artigo 2.º:

“3 - A autorização prevista na alínea c) do n.º 1 tem como sentido e extensão:

a) Adaptar o regime às disposições europeias em matéria de auxílios de Estado para o período 2014-2020, nomeadamente:

i) Às disposições constantes do Regulamento geral de isenção por categoria, que define as condições sob as quais certas categorias de auxílios podem ser consideradas compatíveis com o mercado interno;

ii) Às regras previstas no mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional;

b) Prorrogar a vigência do regime até 31 de dezembro de 2020;

c) Definir 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;

d) Definir os limites dos benefícios fiscais a conceder, nomeadamente em função das regiões elegíveis ao abrigo da legislação europeia aplicável, e, no caso de empresas recém-constituídas, permitir uma dedução à coleta até à concorrência da mesma relativamente às aplicações relevantes efetuadas no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes;

e) Prever que a parte da dedução à coleta que não possa ser deduzida por insuficiência de coleta possa ser deduzida até 10 períodos de tributação posteriores;

f) Reforçar os mecanismos de fiscalização e controlo deste regime de benefícios.”

65. Sobre as atividades económicas, relativamente às quais, podem ser concedidos benefícios fiscais no âmbito do RFAI, constam do artigo 2.º do CFI por remissão do seu artigo 22.º conforme se transcreve do diploma legal:

“Artigo 2.º

Âmbito objetivo

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

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

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

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

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.”

66. Conforme resulta do n.º 3 do artigo 2.º acima transcrito, remeteu-se para a portaria apenas a definição dos códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no n.º 2 do mesmo artigo, mantendo-se assim o âmbito objetivo de benefícios das atividades elencadas no n.º 2.

67. E resulta da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º da referida lei de autorização legislativa n.º 44/2014, e do n.º 2 do artigo 2.º do CFI, visou-se «*definir 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*», designadamente as atividades económicas que podem beneficiar de tais auxílios.

68. É consabido, que a portaria para a qual remete o n.º 3 do artigo 2.º do CFI veio a ser a Portaria n.º 282/2014, de 30 setembro, a qual refere no seu Preâmbulo:

“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.”

69. E quanto ao enquadramento comunitário e âmbito setorial, estabelecem os artigos 1.º e 2.º o seguinte:

“Artigo 1.º

Enquadramento comunitário

Em conformidade com as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013 e com o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos 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.”

70. Retomando os autos a questão a apreciar prende-se com o enquadramento e abrangência do CAE 11021 no âmbito de aplicação do RFAI, de acordo com a legislação supra elencada.

71. Esta questão, foi alvo de análise por parte da jurisprudência do CAAD, em particular na decisão n.º 220/2020-T do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, Dr. Luís Janeiro e Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues, e posteriormente nas decisões tomadas nos Processos n.º 164/2022-T - Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues, Dr. Francisco Melo e Dr. João Taborda da Gama, no Processo 98/2021 do Juiz José Poças Falcão, Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia e Prof. Doutor Eduardo Paz Ferreira, e mais recentemente a decisão n.º 642/2022-T de 26 de março de 2023.

72. Decisões que aqui acolhemos e seguimos de perto, de onde resulta que o CAE 11021 se encontra abrangido pelo benefício fiscal.

73. Neste sentido, aderimos à fundamentação constante na jurisprudência supra elencada, e relevamos a fundamentação tomada na decisão 220/2020-T, a qual a reproduzir, face a sua relevância para os presentes autos:

“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 atividades, 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 derrogar 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 atividades que nele se indicam poderem beneficiar do RFAI e não que pudessem ser alteradas, para menos, as atividades 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 atividades 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 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».

Na verdade, o estabelecimento destas inelegibilidades, reportadas a determinadas atividades elencadas no artigo 2.º, n.º 2 do CFI, reconduz-se ao afastamento da aplicabilidade do benefício fiscal a essas atividades, 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 atividades 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.

No entanto, do vício de que enferma este artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014 não decorre necessariamente a anulação das liquidações impugnadas, pois é invocado também como seu fundamento para exclusão do benefício fiscal «o próprio número 1 do artigo 22º deste diploma 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».

Com efeito, quando um acto de tributário tem mais que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a sua legalidade, é irrelevante que um deles seja ilegal, pois "o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de atividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o acto". ()

Por isso, é necessário apreciar também este segundo fundamento das liquidações.

3.2.2. Questão do afastamento do benefício fiscal com fundamento por se tratar de atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC

Como resulta da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º da Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho (autorização legislativa), visou-se com o RFAI «definir 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».

O artigo 2.º do CFI elenca as atividades que podem usufruir de benefícios fiscais, entre as quais inclui a «indústria transformadora»[alínea a) do n.º 2], mas reafirmando o respeito do «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».

O artigo 22.º, n.º 1, do CFI estabelece que «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».

A Requerente defende que apenas relevou para a aplicação do RFAI investimentos realizados na sua atividade de transformação e comercialização de produtos vinícolas (investimentos em adegas e máquina para instalação de uma linha de engarrafamento de vinho) o que está em sintonia com o afirmado pela Administração Tributária, que refere no Relatório da Inspeção Tributária que «os investimentos realizados antes referidos destinaram-se à atividade principal da empresa e consistiram essencialmente no reforço das suas instalações para vinificação e armazenagem do vinho a granel e engarrafado, fruto do elevado crescimento das vendas de vinho».

A atividade da Requerente, com o código CAE 11021, incluída na Divisão 11, grupo 110, classe 1102 o anexo ao Decreto-Lei n.º 38172007, de 14 de Novembro, é uma das indicadas na alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, que abrange «Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33». Há também acordo das Partes quanto a este enquadramento.

No entanto, a Administração Tributária defende que a atividade da Requerente é excluída do âmbito de aplicação do RFAI, porque as atividades de «transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado» são «atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC», a que se refere a parte final daquele n.º 1 do artigo 22.º do CFI.

A questão que se coloca, assim, é a de saber se a atividade da Requerente está excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR (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 do RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria, aprovado pelo Regulamento (UE) n.º

651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de Junho de 2014.

3.2.2.1. Questão da exclusão do benefício fiscal pela aplicação das OAR

No que concerne às OAR, a Administração Tributária entendeu que a exclusão decorre do seu ponto 10 em que se estabelece o seguinte:

10. 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.

Na nota de rodapé (11), relativa à agricultura, refere-se o seguinte:

«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».

Considerando estas disposições, a Administração Tributária concluiu que, «quando está em causa a atividade de "transformação de produtos agrícolas", apenas pode beneficiar do RFAI, a transformação destes produtos desde que o produto final dela resultante não seja um produto agrícola de acordo com a definição prevista no artigo 38º do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo I do Tratado».

A Requerente defende, no entanto que aquele ponto 10, ao excluir «agricultura» do âmbito dos sectores de atividade a que se referem estas orientações sobre os auxílios com finalidade regional a económica, faz essa exclusão, porque

«estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações».

E também, como salienta a Requerente, a referida nota de rodapé (11), esclarece que «os auxílios estatais à (..), transformação e comercialização de produtos agrícolas que dêem 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».

Na fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária não se encontra qualquer referência a estas especiais «Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola», que, como se diz no ponto 10 das OAR, são susceptíveis de derrogar total o parcialmente estas Orientações.

Isto significa, desde logo, que as liquidações enfermam de um erro de direito, quanto à invocação das OAR como obstáculo à aplicação do benefício fiscal, pois era primordialmente com base nas específicas «Orientações para os auxílios estatais no setor agrícolas» que a questão tinha de ser apreciada e só se se concluisse que estas não derrogam, total ou parcialmente as OAR se poderia concluir pela exclusão do benefício fiscal com base nestas.

Por outro lado, nas «Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020», publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 204/1, de 01-07-2014, refere-se no ponto 33:

(33)

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 (27). Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações.

Como resulta do teor expresso desta segunda parte do ponto (33), as OAR não se aplicam aos auxílios à produção de produtos primários, mas aplicam-se à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas,

dentro dos limites fixados nas presentes orientações relativas aos setores agrícola e florestal.

E, na secção 1.1.1.4., ponto (168), das mesmas «Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020» estabelece-se que (168) 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;

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

(c) As condições estabelecidas na presente secção.

Conclui-se, assim, que a atividade da Requerente, de transformação e comercialização de produtos agrícolas, designadamente de vinhos comuns e licorosos, não é uma das «atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR's» a que se refere a parte final, do artigo 22.º do CFI, e, pelo contrário, desde que satisfaçam as condições previstas no RGIC [o Regulamento (UE) n.º 651/2014, referido na alínea (a)], ou nas OAR, ou na secção em que se insere este ponto (168), são permitidos os auxílios estatais.

Assim, como bem diz em síntese a Requerente, «à luz do §10 (e da respetiva nota de rodapé 11) das OAR 2014-2020 e dos §33 e §168 das Orientações para os Auxílios Estatais no Sector Agrícola, a atividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos não se encontra excluída do âmbito de aplicação sectorial das OAR 2014-2020, sendo, pelo contrário, abrangida por este instrumento».

Por isso, não pode, com o fundamento que foi invocado no RIT, (de a atividade da Requerente, por ser de "transformação de produtos agrícolas",

pretensamente estar excluída do âmbito das OAR's), considerar-se que está excluída do benefício fiscal do RFAI.

3.2.2.2. Questão da exclusão do benefício fiscal pela aplicação do RGIC

A Administração Tributária entendeu que 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 seu Considerando (11).

A Administração Tributária ponderou, em suma, que

– o número 1 do artigo 2º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que regulamenta o RFAI, refere que "Para efeitos da determinação do âmbito setorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do número 1 do artigo 22º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2º do RGIC";

– fazendo uma leitura do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC), acima referido, verificamos no Considerando (11) que "O presente regulamento deve aplicar-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas, desde que se encontrem reunidas determinadas condições. Para efeitos do presente regulamento, nem as atividades de preparação dos produtos para e primeira venda efetuadas nas explorações agrícolas, nem a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores, nem qualquer atividade que prepare um produto para uma primeira venda devem ser consideradas atividades de transformação ou de comercialização".

– portanto, a preparação de um produto agrícola para a primeira venda efetuada nas explorações agrícolas, a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores ou qualquer atividade que prepare o produto agrícola para uma primeira venda, não se inserem no conceito de "Transformação e comercialização de produtos agrícolas". Isto porque, estas atividades integram o próprio conceito de "Produção agrícola primária". E como vimos, a produção agrícola primária é uma das atividades referidas no artigo 1º da Portaria n.º 282/2014, excluída, portanto, do âmbito setorial do RFAI.

– para efeitos do CFI e nos termos do ponto 9) do artigo 2º do RGIC, entende-se por "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 dos produtos".

– de acordo com o ponto 11) do mesmo preceito, "Produto agrícola [é] um produto enumerado no anexo I do Tratado, (...)".

A Requerente defende, em suma, que o RGIC é aplicável a auxílios previstos no CFI e que a exclusão dos auxílios concedidos no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas, apenas se verifica nos casos previstos na alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo.

O RGIC identifica os auxílios estatais que estão isentos da obrigação de informação atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, prevista no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.

Por força do preceituado no artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do RGIC, este diploma é aplicável, além do mais, aos auxílios com finalidade regional, como são os previstos no CFI, à face do preceituado no n.º 2 do seu artigo 2.º.

Relativamente aos auxílios concedidos no sector de transformação e comercialização de produtos agrícolas, o afastamento da aplicação do RGIC é estabelecido nos seguintes termos:

Artigo 1.º

Âmbito de aplicação

(...)

3. O presente regulamento não é aplicável aos seguintes auxílios:

(...)

c) Auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas, nos seguintes casos:

i) sempre que o montante do auxílio for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados no mercado pelas empresas em causa; ou

ii) sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários;

Depreende-se desta limitação dos auxílios excluídos do âmbito de aplicação do RGIC, que este diploma é aplicável aos auxílios concedidos no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas em todos os outros casos cuja exclusão não está prevista.

No caso em apreço, as Partes estão de acordo em que a atividade da Requerente é de «transformação de produtos agrícolas», que é definida na alínea 10) do artigo 2.º do RGIC] (); como «transformação de produtos agrícolas», entende-se, para este efeito, «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». Por outro lado, por «Produto agrícola» entende-se «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» [definição 11) que consta do artigo 2.º do RGIC].

Os vinhos de uvas frescas são um dos produtos enumerados no anexo I do TFUE [posição 22.05, a que corresponde a posição 2204 da Nomenclatura Combinada (), como se refere no Relatório da Inspeção Tributária], pelo que, à face das definições referidas, aqueles produtos se consideram «produto agrícola» e as operações a ele respeitantes são de «transformação de produtos agrícolas».

Assim, por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, 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».

Consequentemente, não se verificando qualquer destas situações no caso em apreço, tem de se concluir que a aplicação do benefício fiscal do RFAI também não é afastada pelo RGIC.

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, ao excluir 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 esclarecendo que não é como tal considerada «a transformação de produtos agrícolas», nestes termos:

Artigo 13.º

Âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional

A presente secção não é aplicável aos seguintes auxílios:

(...)

b) Auxílios com finalidade regional sob a forma de regimes orientados para um número limitado de setores específicos de atividade económica; os regimes destinados a atividades turísticas, infraestruturas de banda larga ou comercialização e transformação de produtos agrícolas não são considerados orientados para setores específicos da atividade económica;

(...)

Pelo exposto, conclui-se que a atividade da Requerente se inclui no âmbito de aplicação do RGIC, pelo que a exceção de aplicação do RFAI às atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação do RGIC, que se prevê na parte final do artigo 22.º, não afasta a aplicação do benefício fiscal do RFAI àquela atividade.”

74. Retomando os autos, atendendo à legislação e jurisprudência exposta, resulta que a atividade da Requerente se enquadra no âmbito do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 2.º, do CFI, e não se está perante «atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC», para efeitos do disposto no artigo 22.º, n.º 1, do CFI, bem como a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, não afasta e ou excluir um setor de atividade que o legislador

fiscal expressamente decidiu, designadamente a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa.

75. Realçamos que no que diz respeito à Portaria, sendo patente que a intenção legislativa subjacente ao RFAI, na versão do CFI, foi a de «*definir 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*», enunciada na alínea c) do n.º 3 do artigo da Lei de autorização legislativa n.º 44/2014, de 11 de Julho, a Portaria, como instrumento de execução dessas regras, sempre teria de ser interpretada de forma a concretizá-las e não a afastá-las, em face da supremacia do Direito da União Europeia sobre o Direito Nacional, que resulta do n.º 4 do artigo 8.º da CRP.

76. Conclui-se, assim, que a liquidação impugnada enferma de vício, por erro sobre os pressupostos de direito, ao terem pressuposto o entendimento de que a atividade principal da Requerente de produção de vinhos comuns não era elegível para usufruição do RFAI.

77. Pelo exposto, tem de se concluir pela ilegalidade da liquidação impugnada, por vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

H-4 Dos juros indemnizatórios e da restituição do imposto indevidamente pago

78. A Requerente peticiona que a Requerida seja condenada a restituir-lhe o imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, fixados nos termos do artigo 43.º da LGT, e restituição do imposto indevidamente pago.

79. Este preceito, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, refere “*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.*”

80. Considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA, sempre que se verificar a procedência da reclamação

graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral n.º 218/2013-T).

81. Deste modo, reconhece-se o direito do Requerente a juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT; artigo 61.º, n.ºs 2 a 5 do CPPT; artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, desde a data do pagamento indevido do imposto e juros compensatórios (20-12-2016) até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

82. Perante o exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.

83. Na verdade, ficou demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.º a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

84. Bem como decorre do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT que a AT tem o dever de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

85. Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido da Requerente quanto à procedência do pedido.

H-5 Reenvio Prejudicial para o TJUE

86. A Requerida peticona o reenvio a título prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJEU).

87. Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objeto questões conexas com o Direito da União Europeia (neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757. de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602. de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

88. Quando se suscita uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia, os tribunais nacionais devem colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial.

89. No entanto, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia a interpretação do Direito da União Europeia resulta já da jurisprudência do TJUE, não é necessário proceder a essa consulta, como este Tribunal concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Processo n.º 283/81.

90. A obrigatoriedade ou não de efetuar o reenvio prejudicial não resulta da vontade das Partes nem pode ser decidida de forma genérica, dependendo apenas do juízo que o Tribunal nacional tem de proferir a decisão fizer sobre a sua necessidade para decidir os litígios, como tem sido repetidamente afirmado pelo TJUE: *«Em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, compete exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça»* (Acórdão de 10 de julho de 2018, Jehovan Todistajat, C-25/17, EU:C:2018:551, n.º 31 e jurisprudência referida; Acórdão de 6 de março de 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.º 42; Acórdão de 02-10-2018 processo C-207/16, n.º 45; Acórdão de 28-11-2018, processo C-295/17, n.º 33).

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

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

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

93. Por isso, não se justifica o reenvio prejudicial para o TJUE ou a suspensão dos presentes autos, pois aos Tribunais do contencioso tributário cabe apenas a função de dirimir os litígios emergentes da prática do acto cuja legalidade é contestada, apreciando as questões suscitadas pelas partes cujo conhecimento seja necessário para apreciar essa legalidade, na estrita medida dessa necessidade, como decorre do princípio da limitação dos actos, atualmente enunciado de forma genérica no artigo 130.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

94. Afigura-se a este Tribunal Arbitral que a interpretação das normas de Direito Europeu que é necessária para apreciação da legalidade das liquidações impugnadas é clara, pelo que não há necessidade de efetuar o reenvio sugerido.

95. Pelo exposto, entende-se desnecessário efetuar o reenvio prejudicial pedido.

J - DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado pelo Requerente de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Imposto das Pessoas Coletivas, 2021..., 2021..., 2021..., 2021..., 2021..., relativo aos anos de 2015 a 2019, e respetivas liquidações de juros compensatórios, que fixou um imposto a pagar de € 51.386,13.
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios contados, à taxa legal em vigor, sobre a quantia indevidamente paga, desde a data do pagamento até efetivo e integral pagamento, tudo conforme o disposto n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT

L. VALOR DO PROCESSO E CUSTAS

Fixa-se o valor do processo em €51.386,13 (cinquenta e um mil trezentos e oitenta e seis euros e treze cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 2 142.00€ (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, n.º 1, al. a) do art.º 5.º do RCPT, n.º 1, al. a) do 97.º-A, do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Maio de 2023.

A Árbitra

Rita Guerra Alves