

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 223/2022-T**

**Tema: IRC – Benefício Fiscal do RFAI-ónus de prova.**

## **SUMÁRIO**

Se para além do investimento em atividade de “produção agrícola primária” (não abrangida pelo RFAI) a Requerente utilizou o benefício em investimentos em zonas para operar a produção e transformação de carnes (abrangida pelo RFAI), cabia à Requerente o ónus de prova da percentagem/parcela alocada a cada uma daquelas atividades. Exigência, aliás, expressamente acolhida no artigo 1.º, n.º 3, § 2.º, do Regulamento n.º 651/2014, da Comissão de 16/6/2014.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Fernanda Maças (presidente), Martins Alfaro e Pedro Guerra Alves (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 14-06-2022, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

**A...**, **S.A...**, doravante “Requerente”, NIPC ..., com sede na ..., ..., ...-... ..., veio, em 31-03-2022, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”)

contra o ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoa Coletivas (“IRS”) n.º 2020... de 2020-12-10, relativo ao ano de 2018, no valor de € 119.942,34, que deu origem à emissão da nota de cobrança n.º 2020 ... de 2020-12-11 no valor de €183.387,63, pretendendo a respetiva declaração de ilegalidade e anulação, bem como o reembolso dos montantes indevidamente pagos, e o ressarcimento pela prestação de garantia bancaria.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 31-03-2022, e subsequentemente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou os ora signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23-05-2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 14-06-2022, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”).

A Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, nos seguintes termos:

- a) A Requerente tem por objeto e atividades a produção agrícola, a indústria de transformação de produtos agrícolas e a comercialização, por grosso, de uns e de outros, tendo por base a sua própria produção e a de terceiros.
- b) A Requerente procedeu à dedução a título de RFAI na autoliquidação do seu IRC de 2018, em função de avultado investimento realizado em equipamento afeto a sua atividade de agroindústria.

- c) Sustenta a Requerente, que os atos de primeiro e de segundo grau aqui controvertidos enfermam os seguintes vícios: a) violação de lei por erro de facto e de direito; b) incluindo a inexistência parcial do facto tributário; c) em virtude da violação das normas de incidência tributária e do conteúdo dos benefícios fiscais concretamente aplicáveis; d) a inconstitucionalidade das normas aplicadas; e) ou, pelo menos, da interpretação que delas foi feita; f) bem ainda como vício da fundamentação legalmente exigida; g) por insuficiência, mas também por erro, omissão, obscuridade e contradição; h) quer do ato de liquidação, quer do ato de indeferimento da reclamação graciosa tempestivamente apresentada.
- d) Sustenta a Requerente que, graças aos investimentos realizados nos anos de 2016 a 2018, incluindo o ano aqui em crise, adquiriu a terceiros, em 2020, 1.548 toneladas de pato vivo, o que, face às 6.293 toneladas de pato então abatido, representa aproximadamente 24%.
- e) A Requerente começou em 2015 um projeto de aumento da capacidade instalada do centro de abate, nomeadamente com o aumento de uma terceira nave no centro de abate e a renovação das linhas de abate, embalagem e de frio. Incluindo a paletização e o tratamento de cera. Bem como requalificação da cozinha industrial existente e instalação de uma nova cozinha industrial, tudo a realizar na unidade industrial ampliada e renovada.
- f) Salaria, que, nessa cozinha industrial, são produzidos pré-preparados à base de carne de patos, como seja o pato desfiado cozido, o pato confitado ou as espetadas de pato, entre outros.
- g) A atividade objeto do investimento vinculado ao RFAI, inclui assim a produção de carnes e produtos à base de carne após abate, bem como outras transformações diversas desses produtos, incluindo cozinha industrial e ainda o embalamento e frio, tudo incluindo também bens adquiridos a terceiros e sempre com vista à sua comercialização por grosso. Atividades correspondentes aos CAE 010120, 03996 e ainda 046320 quanto à comercialização.

- h) Defende a Requerente, que qual for a interpretação seguida, o certo é que as normas que regulamentam o incentivo não o vieram restringir de modo a não abranger a atividade da Requerente, razão pela qual o ato tributário em causa enferma de vício de violação de lei expressa. Mas mais ainda: caso essas normas assim o fizessem, violariam de forma expressa o princípio da reserva de lei, pelo que padeceriam de inconstitucionalidade, ainda que estribadas em normas de direito europeu (reenvio normativo), postulando, pois, a sua desaplicação ou, ao menos, uma interpretação restritiva e conforme à Constituição.
- i) Refere, que não restam dúvidas de que a exclusão de um segmento da atividade produtiva a agrícola do acesso a um dado benefício fiscal, que fica assim restrito apenas a uma parte da atividade produtiva a industrial, desrespeita o princípio da igualdade, dado que a atividade vinculada ao RFAI é industrial e não agrícola, apesar da errónea qualificação da AT, matéria que se invoca apenas por cautela de patrocínio. E, sempre motivo de ilegalidade do ato tributário por omissão da relevância da aquisição a terceiros na sua fundamentação, consideração essa fundamental para a boa decisão da causa, o que torna a fundamentação errónea, obscura e insuficiente.
- j) A Requerente conclui, elencando os seguintes pontos:
- “(…)
- j) Excluir a atividade desenvolvida do RFAI implicaria *“discriminação dos agentes económicos, nomeadamente daqueles que tivessem operações integradas, em favor de operadores com atividades desagregadas, ainda que estes operadores económicos individuais se integrem num mesmo grupo económico com as atividades desagregadas por diversas sociedades (e este grupo seja, assim, um único operador económico, com atividades descentralizadas por unidades juridicamente autónomas mas economicamente integradas);*

*k) Pois não estaria excluída do acesso ao regime a mesma atividade de transformação exercida por um terceiro que não o produtor do bem transformado (como, aliás, sucede in casu);*

*l) Do que igualmente decorre violação da livre circulação de bens e prestação de serviços prevista no TFUE;*

*m) Sendo ainda certo que, dada esta não exclusão do regime de todas as atividades de transformação de produtos agrícolas, o ato tributário sempre teria de especificar quais os produtos que não estariam abrangidos pelo regime e qual a concreta norma de exclusão;*

*n) Ao que não procede, com isso inquinando o ato tributário de omissão da fundamentação legalmente exigida, mormente o ato de segundo grau, pois que a reclamação graciosa aborda especificamente esta matéria;*

k) (...) A Requerente refere ainda que, era estrita obrigação da AT, quer no decurso da inspeção, quer na análise do direito de audição, quer na ponderação da decisão, quer ainda na tramitação do ato de segundo grau, pedir esclarecimentos sobre as concretas atividades exercidas e o fim e atividades a que se destinavam os investimentos considerados pelo sujeito passivo como elegíveis para o RFAI, incluindo quais os bens a produzir, com isso obtendo um conhecimento suficientemente detalhado da situação fática concreta da verdade material, dir-se-ia, de modo a conseguir produzir o detalhe mínimo para a fundamentação legalmente exigível, o que lamentavelmente e de modo ilegal não fez.

l) Termina a Requerente, peticionando que deverá o ato tributário ser anulado por vício de violação de lei, aplicação de norma material e formalmente inconstitucional ou, pelo menos, violadora das liberdades fundamentais garantidas pelo TFUE (livre circulação de bens e prestação de serviços) e com interpretação de norma de modo contrário à Constituição e ainda por ausência da fundamentação legalmente devida. Mais peticionada que para sustentar a correspondente execução fiscal, a Requerente procedeu já à prestação de garantia bancária emitida pelo montante fixado pela AT, tendo suportado os correspondentes encargos, os quais

continuará a suportar. Devendo esses mesmos encargos (incorridos e a incorrer) serem reembolsados à Requerente, acrescidos de juros até integral reembolso.

A Requerida apresentou a sua resposta, com defesa por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”) em 02-09-2022, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) A Requerente não prova o que cauciona ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega factos que servem de fundamento e que substancialmente configuram a alegada posição jurídica de que se arroga, sem que o prove.
- b) Defende, que em primeiro lugar, os benefícios fiscais constituem derrogações ao regime normal de tributação – a chamada «tributação–regra» - consubstancia-se numa vantagem (desagravamento) em favor de certas entidades ou actividades e são sempre instrumentos de política que visam alcançar objectivos extra-fiscais, de natureza económica, social ou de outra natureza com relevante interesse público. Conceptualizados em termos singelos os benefícios fiscais, deve fazer-se a ressalva de que, em termos interpretativos, as normas que os estabeleçam não são susceptíveis de integração analógica – dada a sua natureza excepcional (art.º 10.º do EBF e n.º 4 do art.º 11.º, da LGT).
- c) Na vã e inusitada tentativa de delimitação do âmbito de aplicação do RFAI, a Requerente, de forma bastante confusa, expressa o entendimento segundo o qual o âmbito de aplicação do RFAI abrange todas as actividades das indústrias transformadoras, por conjugação do artigo 2.º do CFI e artigo 2.º, alínea b) da Portaria n.º 282/2014, concluindo então que as actividades com os códigos CAE 010120 e 032996 podem ter acesso a este benefício fiscal.
- d) Defende, que tanto no RIT como a decisão sobre na reclamação graciosa é defendido que a actividade desenvolvida pelo sujeito passivo que foi objeto das aplicações relevantes inerentes aos investimentos efetuados no âmbito do RFAI, foi no CAE 10120 - Abate de Aves (Produção de Carne), sendo que o produto final que resulta do abate das aves continua a ser um produto agrícola enumerado no anexo I do Tratado, integrado nos capítulos: «Capítulo 2 - Carnes e miudezas, comestíveis» e «Capítulo 16 - Preparados de carne, de peixe, de crustáceos e de moluscos»

- e) Com efeito, quer a produção agrícola primária quer a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado, encontram-se excluídas do âmbito do RFAI, por força do disposto no art.º 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do art.º 22.º do CFI, e do próprio n.º 1 do art.º 22.º do CFI, que na sua parte final, excepciona do âmbito de aplicação do referido regime as actividades excluídas do 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 Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 16 de Junho 2014 que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado (RGIC).
- f) Defende a Requerida, que a questão a dirimir prende-se em saber se os investimentos relacionados com a atividade da Requerente no sector da transformação e comercialização de produtos de carne, em concreto no abate de aves (produção de carne) correspondente ao código 10120 da CAE-Rev3, se enquadram no âmbito de aplicação do RFAI, podendo beneficiar da dedução à coleta de IRC do exercício de 2016, em face da interpretação do artigo 2º e 22º do CFI, artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 282/2014 e demais legislação aplicável, bem como do quadro legislativo europeu relevante.
- g) Os valores investidos pela Requerente em 2016, no âmbito da sua atividade de transformação e comercialização de produtos à base de carne (abate de aves) não podem dar origem a dedução à coleta, a título do benefício fiscal do RFAI, porque não se enquadram no âmbito de aplicação deste benefício fiscal, à luz do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 2.º, no n.º 1 do art.º 22 do CFI, e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, com respeito pelas OAR e pelo RGIC, tendo ainda em consideração a remissão feita no n.º 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, para as definições relativas a actividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC do artigo 2.º do RGIC.

- h) Importa realçar que os SIT centraram a sua análise exclusivamente sobre o requisito de acesso ao RFAI que tem a ver com a actividade económica em que se inserem os investimentos, não se tendo debruçado sobre os demais condicionalismos previstos, nomeadamente, nos artigos 22.º e 23.º do CFI e na Portaria n.º 297/2015.
- i) Sendo pacífico que os investimentos realizados pela Requerente estão relacionados com actividades incluídas na divisão 10 (Indústrias alimentares) da Secção C – Indústrias transformadoras, poderia concluir-se, numa primeira aproximação, que estão inseridos nas listas de actividades económicas constantes quer da alínea a) do n.º 2 do art.º 2.º do CFI, quer da alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, logo seriam elegíveis para a concessão do benefício fiscal, nos termos do estatuído no n.º 1 do art.º 22.º do CFI.
- j) Todavia, por força da obrigação de respeitar o âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC, como expressamente resulta tanto da parte final do n.º 1 do art.º 22.º do CFI, como do art.º 1.º da Portaria n.º 282/2014, impõe-se averiguar se alguns dos ramos das indústrias transformadoras são objecto de restrições para efeitos da concessão do benefício fiscal RFAI.
- k) E, efectivamente, confirma-se que a delimitação negativa feita no artigo 1.º da referida Portaria, tendo por base o enquadramento das OAR e do RGIC, exclui a elegibilidade para a concessão dos benefícios fiscais (contratuais e RFAI) dos projetos de investimento que tenham por objeto as actividades económicas, entre outras, da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE, afasta do acesso aos benefícios as actividades de transformação de produtos agrícolas, cujo produto final também tenha a mesma qualificação.
- l) Deste modo, o factor determinante é o enquadramento do produto final na lista do Anexo I do TFUE, sendo irrelevante que a transformação opere em nave industrial e segundo processos próprias da indústria.



- m) Sustenta a Requerida, que não tem fundamento a alegada inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade, em razão de certas actividades conexas com produtos agrícolas estarem impedidas de aceder ao RFAI pelo artigo 22.º n.º 1 in fine do CFI, incluindo os produtos de cariz industrial decorrentes de carne, porquanto o motivo da sua exclusão está expressa no parágrafo 10 das OAR e reside no facto de estarem “sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações”.
- n) Pelo que, não procede a argumentação da Requerente quanto ao alegado vício de ilegalidade da norma do artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, nem quanto ao alegado vício de inconstitucionalidade.
- o) Alega a Requerida, que não houve qualquer falta de fundamentação e, muito menos, qualquer insuficiência manifesta de fundamentação no indeferimento da reclamação graciosa apresentada, pelo contrário, foi plenamente compreendido pela Requerente, tendo em conta os argumentos aduzidos em sede do presente pedido de pronúncia arbitral.

No dia 17-10-2022 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas finais e o Tribunal indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pela Requerente até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações respetivamente em 02-11-2022 e 22-11-2022, reafirmando, no essencial, as posições assumidas nos respetivos articulados.

Por despacho de 05-12-2022, foi prorrogado o prazo para prolação da decisão, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, derivado da tramitação processual e da complexidade do processo.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar da legalidade de atos de liquidação de IRC, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

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

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, contado da data de notificação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, em 03-01-2022, tendo a presente ação sido proposta em 31-03-2022.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpram-se apreciar e decidir.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **§3.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

A) Consta do RIT que:

## II.3 – OUTRAS SITUAÇÕES

### II.3.1- Objecto da sociedade, Conselho de Administração, outros dados

A entidade *l...*, encontra-se matriculada na Conservatória do Registo Comercial do *...*

• Objecto Social	- "Todas as actividades pecuárias, agrícolas e cinegéticas, bem como todas as actividades conexas".
• Data Início Actividade	- 1989-09-04
• Capital	- € 1.250.000,00
• Administradores	- <i>D...</i> (NIF: <i>...</i> ) – Presidente e Administrador-Delegado; - <i>E...</i> (NIF: <i>...</i> ) – Vogal; - <i>F...</i> (NIF: <i>...</i> ) – Vogal.
• Contabilista Certificado	- <i>C...</i> (NIF: <i>...</i> )
• Fiscal único	- <i>G...</i> SROC, Lda (NIPC: <i>...</i> )

### II.3.2 - Enquadramento tributário, e comportamento declarativo

O sujeito passivo encontra-se registado nos seguintes CAE's:

- CAE Principal - 01470 – *Avicultura*;
- CAE Secundário 1 – 001210 – *Viticultura*;
- CAE Secundário 2 – 001420 - *Criação Outros Bovinos (Exc. P/ Prod. De Leite) E Búfalos*;

- CAE Secundário 3 – 001460 – Suinicultura;
- CAE Secundário 4 – 001702 - Activ. Serv. Relacionados C/ Caça E Repov. Cinegético;
- CAE Secundário 5 – 002100 - Silvicultura E Outras Actividades Florestais;
- CAE Secundário 6 – 010120 - Abate De Aves (Produção De Carne);
- CAE Secundário 7 – 046320 - Comércio Por Grosso De Carne E Produtos À Base De Carne;
- CAE Secundário 8 – 035113 - Prod. Electric. Origem Eólica, Geotérmica, Solar E N.E.;
- CAE Secundário 9 – 032996 - Outras Indústrias Transformadoras Diversas, N.E.

Em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), o sujeito passivo encontra-se inscrito no **regime geral de tributação**, e em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) está enquadrado no **regime normal de periodicidade mensal**.

A nível declarativo, o sujeito passivo tem procedido à entrega das declarações fiscais, quer em sede de IVA quer em sede de IRC.

Os valores que foram declarados em sede de IRC, nos períodos em análise, foram os seguintes:

Período	Lucro Tributável Declarado (€)	Rácio IRC – Margem Bruta s/ as Vendas (%)	Rácio IRC – Rentabilidade Fiscal (%)
2016	1.193.803,07	36,96	6,63
2017	1.606.526,62	46,41	8,14
2018	1.920.206,41	44,52	10,09

No que respeita ao IVA, procedeu à entrega das declarações periódicas, não se registando qualquer declaração em falta. Este SP encontra-se geralmente em crédito de imposto, justificado pela atividade exercida, uma vez que a maioria das suas vendas se encontram sujeitas à taxa reduzida de IVA, sendo também efetuadas transmissões para o mercado intracomunitário e para o mercado externo, sendo estas operações isentas de IVA, mas com direito à dedução de imposto, nos termos do artigo 14º do RITI e artigo 14º do CIVA. Solicitou reembolsos de IVA em quase todos os períodos, mas nenhum deles foi inspecionado.

### II.3.3- Breve Descrição da Atividade da Empresa

A **A...** tem como actividade principal a criação intensiva de aves, e posterior abate, para comercialização das mesmas. Na sua sede (Herdade ...), procede ainda ao tratamento de penas, transformação de subprodutos de origem animal e possui uma unidade técnica de produção de fertilizantes orgânicos e correctivos orgânicos do solo.

Para além da actividade na *Herdade do ...*, a actividade da **A...** decorre em mais duas herdades: a *Herdade ...*; na freguesia da ..., concelho de ..., na qual possui um núcleo de reprodução e na *Herdade ... e ...*, sitas na freguesia do '...', concelho de '...', onde é efectuada a engorda de Porco Preto Alentejano ou Cruzado de Alentejano em regime intensivo e Gado Bovino.

### II.3.4 - Análise Efetuada

Os presentes procedimentos de inspeção tiveram como principal objetivo o controlo do cumprimento dos requisitos legais para a dedução de benefícios fiscais declarados no campo 355 do Quadro 10 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC e no Quadro 07 – Deduções à Coleta do Anexo D da mesma declaração, que, no caso em concreto, se traduziram nos seguintes benefícios:

#### 2016

✓ No campo 355 do Quadro 10 da declaração Modelo 22, referente a benefícios fiscais, declarou o valor de **€ 133.978,13**. Este valor respeita ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), nos seguintes montantes:

- quadro 074 do Anexo D da declaração Modelo 22, referente ao benefício fiscal RFAI, no montante de € 71.891,95;
- quadro 075 do Anexo D da declaração Modelo 22, referente ao benefício fiscal DLRR, no montante de € 62.086,18.

#### 2017

✓ No campo 355 do Quadro 10 da declaração Modelo 22, referente a benefícios fiscais, declarou o valor de **€ 252.577,95**. Este valor respeita ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), nos seguintes montantes:

- quadro 074 do Anexo D da declaração Modelo 22, referente ao benefício fiscal RFAI, no montante de € 168.385,30, tendo transitado para o período seguinte o montante de € 73.944,77;
- quadro 075 do Anexo D da declaração Modelo 22, referente ao benefício fiscal DLRR, no montante de € 84.192,65.

#### 2018

✓ No campo 355 do Quadro 10 da declaração Modelo 22, referente a benefícios fiscais, declarou o valor de **€ 415.249,54**. Este valor respeita ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE II) e Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), nos seguintes montantes:

- quadro 073 do Anexo D da declaração Modelo 22, referente ao benefício fiscal SIFIDE II, no montante de € 239.286,11, tendo transitado para o período seguinte o montante de € 90.713,89;
- quadro 074 do Anexo D da declaração Modelo 22, referente ao benefício fiscal RFAI, no montante de € 175.963,43, sendo que € 102.018,66 respeita a dotação do período e € 73.944,77 respeita a saldo não deduzido no período anterior.

Neste contexto, as presentes ações têm como intenção verificar a dedutibilidade fiscal destes benefícios fiscais declarados no campo 355 do Quadro 10 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 que funcionaram como deduções à coleta.

### III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

#### 3.1- EM SEDE DE IRC

##### 3.1.1 - Benefícios Fiscais - Períodos de 2016, 2017 e 2018

Passamos de seguida a uma análise dos benefícios fiscais em causa:

###### a) RFAI – Períodos de tributação de 2016, 2017 e 2018

Antes de analisarmos os valores declarados e referentes a este benefício fiscal há que averiguar se a entidade **A...** pode beneficiar do RFAI, tendo em conta os sectores de atividade económica em que esse benefício é aplicado, uma vez que a sociedade se encontra registada em dez códigos de atividade, conforme já anteriormente se mencionou neste relatório. Assim, questionou-se a empresa sobre quais a(s) atividade(s) exercida(s) objeto da(s) aplicação(ões) relevantes, inerentes ao(s) investimento(s) efetuado(s) no âmbito deste benefício fiscal, nos períodos em causa.

Em resposta, o SP informou o seguinte:

"(...)

- a) *"A atividade exercida, objeto das aplicações relevantes inerentes aos investimentos efetuados no âmbito destes benefícios fiscais, foi no âmbito dos investimentos associados ao **CAE 10120**, mais precisamente com base no aumento da capacidade instalada do centro de abate, com o aumento de uma terceira nave no centro de abate e a renovação das linhas de abate, embalagem e de frio."* (negrito e sublinhado nossos)

Assim, façamos um pequeno enquadramento legal.

#### Breve Enquadramento Legal:

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), encontra-se previsto nos artigos 22.º a 26.º do novo Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, encontrando-se regulamentado na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

O n.º 2 do art.º 1.º do CFI estabelece que "O regime de benefícios contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílio com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC)".

Logo, para se analisar se o SP pode beneficiar do RFAI, no âmbito do CAE de atividade 10120 - *Abate de Aves (Produção De Carne)*, tem de ser analisado não só à luz do CFI e da regulamentação constante das portarias referentes ao RFAI como também do Regulamento Comunitário (RGIC) ao abrigo do qual o regime foi criado.

De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do CFI “O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR [Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-202] e do RGIC [Regulamento Geral de Isenção por Categoria]”. (*negrito nosso*)

A Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que definiu os códigos da CAE (Rev. 3) relativos aos setores de atividade elegíveis para efeitos da concessão de benefícios fiscais, é, também, aplicável ao RFAI, por força da remissão prevista no n.º 1 do artigo 22.º do CFI.

Porém, o artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014 determina que, em conformidade com as OAR e com o RGIC, não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores (entre outros) da **produção agrícola primária** e da **transformação e comercialização de produtos agrícolas** enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante TFUE ou Tratado).

E, embora a alínea b) do artigo 2.º da mesma portaria refira que as atividades económicas correspondentes a **indústrias transformadoras com o código da CAE compreendido nas divisões 10 a 33** podem beneficiar do RFAI, o corpo deste artigo é bem explícito quando refere “*Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior*”.

Por outro lado, o n.º 1 do artigo 2.º 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 (...) aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC*”.

O artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC) dispõe, nos seus pontos 10) e 11), que, para efeitos do referido regulamento, entende-se por «**Transformação de produtos agrícolas**», qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola e por «**Produto agrícola**» um produto enumerado no anexo I do Tratado.

Logo, face ao disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, não são elegíveis para a concessão do RFAI os projetos de investimento que tenham por objeto, entre outras, as atividades económicas da **produção agrícola primária** e da **transformação e comercialização de produtos agrícolas**, enumerados no Anexo I do Tratado.

Da leitura destes conceitos e da conjugação dos diversos diplomas supra referidos, resulta que, quando está em causa a atividade de “**transformação de produtos agrícolas**”, apenas pode beneficiar do RFAI as atividades de transformação destes produtos **desde que o produto final dela resultante não seja um produto agrícola, de acordo com a definição prevista no art.º 38.º do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo I deste Tratado.**

B) A Requerente tem como atividades a produção agrícola, a indústria de transformação de produtos agrícolas e a comercialização, por grosso, de uns e de outros, tendo por base a sua própria produção e a de terceiros, incluído criação e abate de patos e criação de vacas. – cf. RIT e depoimento da testemunha B... .

C) A Requerente possui produção própria de animais, como pato e vaca, e adquire produção de animais a produtores terceiros, para proceder posteriormente à sua transformação em carnes e produtos derivados de carnes, e também processados à base de carne designadamente, pré-cozinhados e espetadas, e subsequente comercialização em grosso. cf. RIT e depoimento da testemunha B... .

D) A Requerente na sua principal propriedade possui uma área administrativa e industrial, onde fica localizado o centro de abate, a fábrica, a unidade das penas, a cozinha industrial, o tratamento de subprodutos, e a ETAR. Possui igualmente uma área avícola, onde ficam localizados os centros de engorda dos patos, composto por pavilhões dependendo da idade do animal. cf. depoimento da testemunha B... .

E) A atividade industrial está separada da atividade agrícola. cf. depoimento da testemunha B... .

F) Parte da atividade da Requerida é composta por duas fases, a primeira, consiste na incubação dos patos, até ao nascimento e a engorda, e a segunda, abates dos patos e a transformação em diversos produtos. Adicionalmente, ainda faz o aproveitamento de diversos produtos e subprodutos, como penas, e dos resíduos dos patos que vão da indústria dos adubos. cf. depoimento da testemunha B... .

G) Da zona industrial os produtos que saem são tudo o que é relacionado com o pato, composto por quatro grandes áreas: onde a carne de pato é preparada para ser vendida em fresco ou congelada; a cozinha, onde a carne do pato, após abate, é preparado em vários produtos, preparados ou pré-preparados (como pato desfiado, pato confiado, arroz de pato, espetadas de pato, empadas) e embalado; a fábrica da pena; e a zona da área referente aos subprodutos. cf. depoimento da testemunha B... .



- H) A Requerente desde 2015 começou a investir num projeto de aumento da capacidade instalada do centro de abate, com a construção de uma terceira nave no centro de abate e a renovação das linhas de abate, embalagem e de frio, com o objetivo de alargar toda a cadeia, com expansão, de aumento de produção e necessidade de espaço. cf. depoimento da testemunha B... .
- I) A Requerente detém igualmente várias propriedades onde cria vacas, silvicultura, floresta. cf. depoimento da testemunha B... .
- J) Foi realizado um procedimento inspetivo interno ao Requerente, credenciado pela Ordens de Serviço n.º OI2020.../ OI2020.../ OI2020..., datadas de 27/01/2020, quanto ao IRC respeitantes respetivamente aos períodos de tributação de 2016, 2017 e 2018, emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária (doravante STI), da Direcção de Finanças de ... – Divisão de Inspeção Tributária II.– cf. RIT.
- K) No âmbito do processo inspetivo, foi elaborado documento de correção à Declaração Periódica Modelo 22 de IRC, tendo daí resultado a liquidação n.º 2020 ... de 2020-1210, no valor de reembolso de €119.942,34 euros, que deu origem à emissão da nota de cobrança n.º 2020 ... de 2020-12-11 no valor de €183.387,63, com data limite de pagamento 2021-01-28. cf. RIT.
- L) A Requerente não procedeu ao pagamento da referida nota de cobrança. cf. RIT.
- M) Foi instaurando um processo de execução fiscal n.º ...2021..., no qual a Requerente apresentou uma garantia bancária para efeitos de suspensão do mesmo. cf. RIT.
- N) A Requerente apresentou requerimento de reclamação graciosa, que deu origem ao processo – PRG n.º ...2021... cf. RIT.
- O) A 27-12-2021, despacho de decisão de indeferimento, pelo Chefe de Divisão da Justiça Tributária, ao abrigo de Delegação de competências. cf. RIT.
- P) A notificação na pessoa do seu mandatário foi efetuada através do ofício n.º ... datado de 27-12-2021 e remetido por carta registada – registo n.º ...PT de 30-12-2021, pelo que, nos termos do n.º 1 do artigo 39º do CPPT. cf. RIT.

Q) Inconformada com os atos tributários de IRC e juros compensatórios acima identificados, a Requerente apresentou no CAAD, em 30-03-2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da referida liquidações de IRC e juros compensatórios inerentes – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

### **§3.2. Factos não provados**

Com relevância para a decisão da causa, não ficou provada, quer por documento, quer por prova testemunhal, a percentagem/parcela de investimento em RFAI alocada à atividade de transformação referenciada no ponto G do probatório.

### **§3.3. Fundamentação da matéria de facto**

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal.

Em relação à prova testemunhal importa salientar o contributo trazido pelo depoimento do diretor financeiro da Requerente e coordenador da parte financeira e contabilística, o Sr. B..., que, no período em causa, acompanhando as atividades e projetos da Requerente, demonstrou ter conhecimento direto da atividade e produtos produzidos e vendidos, bem como dos investimentos efetuados. No entanto, limitou-se a proceder a uma descrição abstrata das atividades produtivas, dos investimentos e dos projetos levados a cabo na empresa, bem como quanto à caracterização do processo produtivo e industrial em geral.

No que se refere ao depoimento da testemunha C..., que efetua a contabilidade da Requerente, o mesmo não se traduziu na comprovação de factos relevantes para a decisão, por não ter conhecimento direto dos mesmos.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

## **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

### **§4.1.**

#### **Objeto do Pedido**

Os actos tributários cuja pronúncia se requer resultam de correcções meramente aritméticas decorrentes do procedimento inspectivo desencadeado quanto ao IRC do ano de 2018.

A Requerente aponta aos atos contestados (acto de liquidação adicional e indeferimento da reclamação Graciosa) e que se traduziram em correcções “para mais” de €183.387,63, os seguintes vícios:

- i) Violação de lei por erro de facto e de direito, incluindo a inexistência de facto tributário;
- ii) Inconstitucionalidade formal e material das normas aplicáveis, ou, pelo menos, da interpretação que delas foi feito, violadora das liberdades fundamentais garantidas pelo TFUE;
- iii) Vício da fundamentação legalmente exigida, por erro, omissão, obscuridade e contradição.

Resulta do probatório que a Requerente tem como atividades a produção agrícola, a indústria de transformação de produtos agrícolas e a comercialização, por grosso, de uns e de outros, tendo por base a sua própria produção e a de terceiros, incluído a criação e abate de patos e criação de vacas.

De entre as várias atividades da Requerente, conta-se precisamente o abate de aves, quer de produção própria, quer adquirida a terceiros (produção de carne – CAE 010120), mas desenvolve ainda outras atividades no setor da produção industrial e manifestamente inseridas também nas divisões 10 a 33, a saber: - Outras indústrias transformadoras diversas não especificadas – CAE 03996; - Produção elétrica de origem eólica, geotérmica, solar e outras não especificadas – CAE 035113 (melhor identificadas no ponto A. do probatório e no Relatório de Inspeção ).

“Tendo em conta os setores de atividade económica em que o RFAI é aplicado e uma vez que a Requerente se encontra registada em dez códigos de atividade, no âmbito da inspeção, como resulta do respetivo Relatório, foi questionada a Requerente sobre as atividades exercidas objeto das aplicações relevantes, inerentes aos investimentos efetuados no âmbito deste benefício fiscal.”

Como se pode ler, no Relatório mencionado, em resposta a Requerente informou:

*a) A atividade exercida, objeto das aplicações relevantes inerentes aos investimentos efetuados no âmbito destes benefícios fiscais, foi no âmbito dos investimentos associados ao CAE 10120, mais precisamente com base no aumento da capacidade instalada do centro de abate, com o aumento de uma terceira nave no centro de abate e a renovação das linhas de*

*abate, embalagem e de frio “.*

Perante esta resposta conclui-se no Relatório que a Requerente não podia beneficiar do RFAI pois a atividade exercida inserida no CAE 10 120, integra o conceito de “produção agrícola primária”, uma vez o produto final que resulta do abate das aves continua a ser uma produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado, uma vez que este anexo correspondente à lista prevista no seu artigo 38.º, e na parte que nos interessa, integra os seguintes capítulos :« Capítulo 2- Carnes e miudezas, comestíveis», «Capítulo 16-preparados de carne, de peixe, de crustáceos e de moluscos».

Na reclamação veio a Requerente contestar a legalidade da interpretação seguida no Relatório invocando, em suma, que não terá sido levado em conta que se “dedica à atividade de produção agrícola, à indústria de transformação de produtos agrícolas e à comercialização, por grosso, de uns e de outros, tendo por base a sua própria produção e a de terceiros” (ponto 16).

Além do mais também não terá sido ponderado que a Reclamante “adquire produção (animais) a produtores terceiros, para proceder posteriormente à transformação desses produtos e comercialização subsequente dos produtos transformados”, que “incluem, nomeadamente, carnes e produtos derivados de carnes” e “processados à base de carne (designadamente pré cozinhados e espetadas)” ( pontos 17 a 24 da reclamação).

Acontece, porém, que, o que resulta dos autos e não é contestado pelas partes é que o investimento relevante levado a cabo pela Requerente foi centralizado no aumento da capacidade instalada do centro de abate, com a construção de uma terceira nave no centro de abate e a renovação das linhas de abate, embalagem e de frio.

Assim sendo, somos remetidos para a questão essencial a dirimir que consiste em saber se os investimentos relacionados com a atividade da Requerente, no setor da transformação e comercialização de produtos de carne, em concreto no abate de aves, para a produção de carnes correspondente ao Código 10120 da CAE se enquadram ou não no âmbito de aplicação do RFAIO e, conseqüentemente, se poderão beneficiar da redução à coleta de IRC do exercício de 2018, em face da interpretação do artigo 2.º e 22.º do CFEI e artigos 1.º e 2.º da

Portaria 282/2014 e demais legislação aplicável, bem como do quadro legislativo europeu relevante.

#### §4.2.

#### **Análise das ilegalidades e inconstitucionalidades suscitadas**

Assim recortada a questão sublinha-se que mesma já foi tratada na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 321/2021-T, cuja jurisprudência seguiremos de perto por, no geral, a mesma merecer a nossa concordância.

31. É neste Código Fiscal ao Investimento, no seu artigo 1.º, alínea b), que se regulamenta o RFAI – Regime Fiscal ao Investimento e nos seus artigos 1.º, 4.º e 22.º se define:

#### “CAPÍTULO I

##### ***Objeto***

Artigo 1.º

##### ***Objeto***

**1 - O Código Fiscal do Investimento, doravante designado por Código, estabelece:**

- a) O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo;**
- b) *O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI);***
- c) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II); e**
- d) O regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR).**

**2 - O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do**

---

Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).

**3 - O DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas aprovado nos termos do RGIC.**

## CAPÍTULO II

### *Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo*

#### SECÇÃO I

##### *Âmbito de aplicação*

Artigo 2.º

##### *Âmbito objetivo*

**1 - Até 31 de dezembro de 2021, 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 3 000 000 €. (Redação da Lei n.º 21/2021, de 20 de abril) (\*) (\*) - A presente lei produz efeitos desde 1 de janeiro de 2021.**

**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.**

### CAPÍTULO III

#### *Regime fiscal de apoio ao investimento*

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.**

(...)

32. E, ainda, a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro sobre esta matéria:

**Resumo: Define os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a várias atividades.**



**Publicação: Diário da República n.º 251/2014, Série I, de 30/12.**

**Legislação associada: Decreto-Lei n.º 162/2014 – 31/10 Histórico de alterações:**

**Através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, o Governo aprovou o novo Código Fiscal do Investimento.**

**O regime de benefícios fiscais aprovado pelo Código Fiscal do Investimento aplica-se a projetos de investimento produtivo cujo objeto esteja compreendido nas atividades económicas previstas no n.º 2 do artigo 2.º**

**O n.º 3 do mesmo artigo estabelece que, por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da economia e das finanças, são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes a essas atividades.**

**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. Assim:**

**Manda o Governo, pelos Ministros de Estado e das Finanças e da Economia, ao abrigo do n.º 3 do artigo 2.º do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e nos termos e para os efeitos previstos no n.º 2 do artigo 2.º do mesmo Código, 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;

(...)

## **Artigo 2.º - Definições**

**Para efeitos do presente regulamento, entende-se por:**

**1) «Auxílio», qualquer medida que preencha todos os critérios enunciados no artigo 107.º, n.º 1, do Tratado;**

**(...)**

**8) «Comercialização de produtos agrícolas», a detenção ou a exposição com vista à venda, a colocação à venda, a entrega ou qualquer outra forma de colocação no mercado, exceto a primeira venda por um produtor primário a revendedores e transformadores e qualquer atividade de preparação de um produto para a primeira venda; a venda por um produtor primário aos consumidores finais deve ser considerada comercialização quando efetuada em instalações específicas reservadas a tal fim;**

**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;**

**3.3. Sobre as OAR- Orientações Relativas aos Auxílios com Finalidade Regional para o período de 2014-2020, por relevantes para apreciação da matéria em causa, há a referir o seguinte:**

**As OAR Orientações Relativas aos Auxílios com Finalidade Regional para o período de 2014-2020, tal como já atrás se refere, mostram-se publicadas no Jornal Oficial da EU, n.º C 209, de 23/7/2013 e do Regulamento (EU) n.º 651/2014, da Comissão, de 16/06/2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado (RGIC)”.**

Sendo relevante o seu § 10) que afasta do seu campo de aplicação, entre outros, os auxílios ao setor da agricultura, com a justificação de que:

“estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações, explicitando em nota de rodapé que os auxílios à agricultura cobrem”:

**“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”**

34. Por relevante, transcreve-se o artigo 56.º da Resposta da Requerida:

**“Conforme é explicado na obra State Aid Law of the European Union (pág 242, tradução livre):**

**“A compatibilidade dos auxílios regionais é avaliada com base nas regras dos auxílios regionais (OAR 2014 ou disposições relativas aos auxílios regionais no RGIC), a menos que existam regras sectoriais específicas, como as aplicáveis à agricultura, silvicultura, aquicultura, pesca, transporte e sector de energia. Essas regras específicas do sector derrogam as regras de compatibilidade consagradas nas OAR 2014 ou no RGIC, estipulando, por exemplo, intensidades de auxílio superiores ou inferiores ou condições de elegibilidade ou compatibilidade mais estritas.**

(...)

**Assim, devido às políticas comuns da UE nos domínios da agricultura, silvicultura, pesca e aquicultura, os auxílios estatais a esses sectores são regidos exclusivamente por regras específicas que são avaliadas pela Comissão à luz das disposições específicas do Tratado. Contudo, para o apoio aos produtos agrícolas [os que constam do Anexo I do Tratado] que não se enquadram no âmbito do artigo 42.º do Tratado<sup>12</sup> (como a comercialização e a transformação de produtos agrícolas e as pescas abrangidas por programas de desenvolvimento rural co-financiados pela Comissão), os Estados Membros podem escolher entre as regras dos auxílios regionais e as regras específicas do sector da agricultura (ou seja, orientações relativas aos auxílios estatais à agricultura) ou regulamentos de isenção por categoria agrícola emitidos com base no artigo 107.º do Tratado.”**

Ante o exposto, afigura-se não assistir razão à Requerente.

Senão vejamos.

O que ficou apurado, quer do Relatório de inspeção, quer da prova testemunhal produzida, é que a Requerente desde 2015 começou a investir num projeto de aumento da capacidade instalada do centro de abate, com a construção de uma terceira nave e a renovação das linhas de abate, embalagem e de frio. Dito por outras palavras, resulta do Relatório de Inspeção e do probatório que o investimento relevante levado a cabo pela Requerente foi centralizado no aumento da capacidade instalada do centro de abate, com a construção de uma terceira nave no centro de abate e a renovação das linhas de abate, embalagem e de frio.

Ora, estas atividades cabem na definição atrás referida de «Produção agrícola primária», entendida como “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”.

Alega a Requerente que “(...) *era estrita obrigação da AT, quer no decurso da inspeção, quer na análise do direito de audição, quer na ponderação da decisão, quer ainda na tramitação do ato de segundo grau, pedir esclarecimentos sobre as concretas atividades*

*exercidas e o fim e atividades a que se destinavam os investimentos considerados pelo sujeito passivo como elegíveis para o RFAI, incluindo quais os bens a produzir, com isso obtendo um conhecimento suficientemente detalhado da situação fática concreta da verdade material, dir-se-ia, de modo a conseguir produzir o detalhe mínimo para a fundamentação legalmente exigível, o que lamentavelmente e de modo ilegal não fez.”*

Acontece que não podemos acompanhar a tese da Requerente, porquanto, tratando-se de matéria de benefício fiscal, o ónus de prova recai sobre o Sujeito Passivo, assistindo também aqui razão à Requerida. Mais, como vimos, tendo a Requerida solicitado esclarecimentos à Requerente sobre as atividades exercidas objeto das aplicações relevantes, inerentes aos investimentos efetuados no âmbito do benefício fiscal nos períodos em causa, a resposta desta foi, repete-se, a seguinte:

- a) A atividade exercida, objeto das aplicações relevantes inerentes aos investimentos efetuados no âmbito destes benefícios fiscais, foi no âmbito dos investimentos associados ao CAE 1021, mais precisamente com base no aumento da capacidade instalada do centro de abate, com o aumento de uma terceira nave no centro de abate e a renovação das linhas de abate, embalagem e frio”.*

Não se ignora que, na audiência de julgamento, ficou também provado que atividade da Requerente inclui também a transformação de produtos de carne e derivados de animais, ou seja, que se dedica também à indústria transformadora de produtos que incluem carnes e produtos derivados de carnes e também processados à base de carne (designadamente pré-cozinhados e espetadas).

Ainda que resulte dos autos que a Requerente também se dedica a atividades de transformação que ocorrem na alegada cozinha que se situa na zona industrial, não resulta dos autos qual a percentagem/parcela do benefício do RFAI alocado ao investimento realizado nessa parte da zona industrial. Dito por outras palavras, se para além do investimento em atividade de produção agrícola primária (não abrangida pelo RFAI), a Requerente utilizou o benefício em investimentos em zonas para operar a produção e transformação de carnes (na alegada zona de cozinha), abrangida pelo RFAI, cabia à Requerente o ónus de prova da percentagem/parcela alocada a cada uma daquelas atividades. Exigência, aliás, expressamente

acolhida no artigo 1.º, n.º3, § 2.º, do Regulamento n.º 651/2014, da Comissão de 16/6/2014, que diz o seguinte: *“Sempre que uma empresa exercer atividades nos setores excluídos, referidos nas alíneas a), b) ou c) do primeiro parágrafo, bem como em setores abrangidos pelo âmbito de aplicação do presente regulamento, este apenas se aplica aos auxílios concedidos a esses últimos setores ou atividades, desde que os Estados-Membros assegurem, através de meios adequados como a separação das atividades ou a distinção dos custos, que as atividades nos setores excluídos não beneficiam dos auxílios concedidos em conformidade com o presente regulamento.”*

O que não se verifica no caso dos autos.

O que se afigura resultar do probatório é que o aumento da capacidade de abate, de embalagem e de frio, se projetou necessariamente no incremento da restante cadeia produtiva, ou seja, a atividade de produção e de transformação industrial foi o resultado indireto do investimento realizado na cadeia de abate, de embalagem e do frio. No entanto, o tribunal fica sem perceber se e em que medida o RFAI esteve diretamente também alocado e quando à atividade económica de transformação de produtos à base de carne.

Em suma, em primeiro lugar, a Requerente alega de forma confusa que todas as atividades por si levadas cabem na atividade económica de transformação e são suscetíveis de beneficiarem do RFAI, mas a lei não vai nesse sentido, como se demonstrou.

Em segundo lugar, tratando-se de matéria relativa à aplicação de benefícios fiscais, e tendo a Requerida enquadrado a atividade da Requerente, de acordo com a informação por si fornecida, nas exclusões previstas no regime do RFAI (CFI, RGIC e OAR), cabia à Requerente o ónus de demonstração dos pressupostos de acessibilidade ao benefício nomeadamente a sua conexão às suas atividades secundárias e, ainda, que os produtos transformados já não eram produtos agrícolas. Era essencial que a Requerente juntasse documentos de despesa ou evidenciasse através de outro meio de prova inequívoca que, no âmbito do processo produtivo, que percentagem/parcela do benefício foi alocada diretamente à atividade agrícola primária e a que esteve alegadamente relacionada com a atividade industrial de transformação que teria tido lugar na cozinha industrial.

O que vimos, repete-se, não ficou provado nos autos.

Assim sendo, considerando o supra exposto, não se vislumbra que a entidade Requerida tenha incorrido em qualquer erro de facto ou de direito, e muito menos procede a alegada inexistência de facto tributário como defende a Requerente.

Também não se vê que a entidade Requerida haja incorrido em qualquer falta de fundamentação por erro, omissão, obscuridade e contradição, quer da decisão da reclamação graciosa quer do ato tributário de liquidação. A extensa argumentação apresentada pela Requerente no pedido revela que compreendeu bem o sentido ato tributário, bem como as razões que o justificaram.

Por outro lado, a interpretação sufragada também não implica qualquer desrespeito pelo princípio da igualdade e muito menos contende com o princípio da liberdade de circulação de bens e de prestação de serviços.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 321-2021-T,

*31. A exclusão de um segmento da atividade produtiva (a agrícola) do acesso ao benefício fiscal, que fica restrito a uma parte da atividade (a industrial), não desrespeita o princípio da igualdade porquanto estamos perante atividades distintas, que não reclamam idêntico tratamento. Nem se trata de uma distinção arbitrária, pois deriva de escolhas legítimas do legislador – europeu e nacional – que por razões de política económica pretendeu incentivar o desenvolvimento de determinados setores e não outros. Por razões similares, também não é arbitrária a seletividade de certas atividades industriais para o benefício, deixando outras de fora. Aliás, cabe aos Estados-Membros, dentro do leque de auxílios permitidos (com dispensa de notificação prévia) previstos pelo RGIC, escolher aqueles que entenda deverem beneficiar desses auxílios (neste caso fiscais), não existindo qualquer obrigação de o fazer, nem de o fazer com uma extensão ou latitude pré-determinada;*



32. *Não se compreende a alegação de que resultam falseadas as trocas comerciais com outros Estados-Membros, ou de que ocorre violação da livre circulação de bens e prestação de serviços prevista no TFUE, pois a questão não se suscita especificamente em relação a transações transfronteiriças, nem a Requerente concretiza de que forma e em que medida tal violação teria lugar.*

De igual modo, também não se vislumbra que subsista qualquer inconstitucionalidade formal ou material dos preceitos aplicáveis, designadamente as normas da Portaria 282/2014.

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.*

36. Tal como é também referido no Douto Acórdão antes referido, reproduzindo a Decisão arbitral proferida no processo n.º 670/2020-T:

**“O regime definido através do diploma regulamentar<sup>[7]</sup> encontra-se justificado, no respetivo preâmbulo, pela “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 a finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014”, tendo em atenção ao direito europeu que “são também definidos na portaria os setores de atividades excluídos da concessão de benefícios fiscais”

E mais se refere 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. Como se observou no acórdão proferido no Processo n.º 545/2018-T, que abordou esta matéria, importa ter presente que o elenco de atividades constantes daquele preceito legal não é exaustivo, visto que se limite a enunciar o conjunto de atividades económicas abrangidas pelos projetos de investimento a título meramente exemplificativo. Em todo o caso, como resulta do proémio desse artigo 2.º, a atividade económica elegível haverá de respeitar o âmbito setorial de aplicações das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC)”.

E ainda que:

“Por outro lado, 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 de produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”/8/.

Finalmente, sublinha-se, acerca da alegação de que a Portaria n.º 282/2014, de 30/12, introduz uma limitação adicional de âmbito ao artigo 22.º, n.º 1 do CFI, que a mesma não tem fundamento no caso, uma vez que é o próprio artigo 22.º, n.º 1 do CFI que excetua de forma expressa do benefício do RFAI as atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação do RGIC e das OAR. De referir que estes últimos excluem a produção agrícola primária e a transformação e comercialização de produtos agrícolas (sendo que produto agrícola também é aquele que resulta de transformação e continua a constituir um produto agrícola), pelo que não se verifica a alegada inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade/reserva de lei, dado que os elementos essenciais do imposto estão fixados na lei e não na(s) Portaria(s).

Afigura-se ter ficado igualmente clara a desnecessidade de se proceder, no caso, a qualquer reenvio prejudicial, uma vez que a improcedência do pedido se fica essencialmente a dever ao não cumprimento por parte da Requerente do ónus da prova que sobre si impende.

Termos em que, por tudo o quanto vai exposto, não se pode deixar de concluir, ante a legislação nacional e comunitária, que as alegadas ilegalidades e inconstitucionalidades invocadas pela Requerente, não têm qualquer fundamento, o que conduz à improcedência do pedido, incluindo dos juros compensatórios, com as legais consequências.

## **V. DECISÃO**

De harmonia com o exposto, acordam os árbitros, neste Tribunal Arbitral, em:

Julgar improcedente o pedido arbitral, com a conseqüente manutenção do ato tributário impugnado na ordem jurídica e acima identificado relativo ao IRC de 2018 e, bem assim, o ato de segundo grau que o confirmou.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **183.387,63**, indicado pela Requerente e não contestado pela

---

Requerida, correspondente ao valor das liquidações de IRC e de juros compensatórios cuja anulação constitui o objeto desta ação.

## **VII. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3672**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 06 de Fevereiro de 2023

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs  
(Presidente e relator)

Pedro Guerra Alves

Martins Alfaro