

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 610/2023-T

Tema: RFAI; Benefício Fiscal; Auxílios Estatais; CFI; Transformação de Produtos Agrícolas.

Sumário:

- I - Do artigo 2.º, n.º 3 do CFI resulta que aquela norma apenas remeteu para portaria a *indicação* dos códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às “atividades referidas no número anterior” e não a *definição* dessas atividades.**
- 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 - A indústria transformadora enquadra-se no artigo 2.º, n.º 2, do CFI, não integrando qualquer das “atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC”, para efeitos do artigo 22.º, n.º 1, do CFI.**
- IV - A atividade de transformação e comercialização de frutos secos fritos, com mel, sal ou piri-piri, não é uma das actividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR's 2014-2020 a que se refere a parte final do artigo 22.º, do CFI, e, pelo contrário, desde que satisfaçam as condições previstas no, ou nas OAR, ou na secção em que se insere o ponto (168), são permitidos os auxílios estatais;**
- V - Por força do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, só não é permitida a concessão de auxílios estatais à actividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações indicadas nas suas subalíneas i) ou ii).**
- VI - O artigo 13.º, alínea b), do RGIC, que define o «âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional», confirma a sua aplicação à actividade 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.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Victor Calvete (Árbitro Presidente), Paulo Jorge Nogueira da Costa e João Taborda da Gama (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 7 de Novembro de 2023, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

A..., Lda, titular do NIPC ..., com sede na Rua ..., s/n, ...-... ... (doravante, a “Requerente”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, 6.º, n.º 2 e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral coletivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento, proferido pelo Senhor Diretor de Finanças de Coimbra, da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, “IRC”) com o n.º 2021..., relativo ao ano de 2017, e respetivas demonstrações de acertos de contas com ela conexas, das quais resulta um montante a pagar de € 143.383,42 (em conjunto referidas como a “Liquidação”), bem como a declaração de ilegalidade da Liquidação e bem assim, que se determine a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 7 de novembro de 2023, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 20 de dezembro de 2023.

Por despacho arbitral de 15 de janeiro de 2024, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT bem como a produção de alegações (salvo oposição de qualquer das partes, que não ocorreu), atendendo a que não havia sido requerida prova testemunhal e que as questões jurídicas se encontravam devidamente debatidas no Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente (doravante “PPA”) e na Resposta da Requerida

A Requerente alega, em síntese, que a atividade que exerce (descasque e transformação de frutos de casca rija em comestíveis) e sobre a qual incidiu o investimento efetuado e deduzido à coleta em sede de IRC ao abrigo do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), é elegível em sede desse regime, não se encontrando abrangida pela exclusão prevista no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

A esse entendimento opõe-se a Requerida que, em suma, entende que a atividade da Requerente constitui transformação de produtos agrícolas na aceção do Direito da União Europeia e que, por esse motivo, os investimentos realizados na mesma não são elegíveis para efeitos de RFAI.

MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1.ºA** Requerente encontrava-se coletada para o exercício das seguintes atividades, desde 1/01/1989: - “Descasque e transformação, frutos casca rija comestíveis” (CAE 10394), a título principal e “ Com. Ret. Bancas, Feiras, UN, Móveis Venda. PRD. Alim. Beb, Tabac” (CAE 047810) a título secundário – facto não controvertido.

2.º Em sede de IRC, a Requerente exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, cujo lucro tributável é apurado de acordo com as regras do artigo 17.º e seguintes do Código do IRC – facto não controvertido.

3.º A Requerente foi objeto de procedimento interno de inspeção em IRC, referente ao período de tributação de 2017, na sequência da emissão da Ordem de Serviço n.º OI2021..., para o ano 2017 – facto não controvertido. De tal inspeção resultou o seguinte:

Do anexo D – benefícios fiscais à Declaração Modelo 22 de IRC do ano de 2017 da Requerente consta o valor de € 187.700,40, sendo € 127.069,59 €, no campo 714, relativo ao RFAI, a que corresponde um investimento de € 508.278,37 – facto constante do Processo Administrativo (“PA”) instrutor e não controvertido.

O mencionado benefício em sede de RFAI, no valor de € 127.069,59 foi deduzido à coleta, também se encontrando inscrito no Quadro 074 do mesmo Anexo D – v. p. 2 do RIT.

No ano em causa foram comercializados pela Requerente vários produtos fritos: amêndoas, amendoins, caju, favas e milho, que podem ser com sal, piri-piri e mel, em resultado da sua atividade principal – admitido por acordo.

E, no mesmo ano, foram realizados investimentos em maquinaria necessária à prossecução dessa atividade, que resultaram nas deduções acima referidas – facto não controvertido.

Os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) entenderam que “[d]a consulta ao Regulamento de Execução (UE) 2017/1925 da Comissão de 12 de outubro de 2017, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (Nomenclatura Combinada), os produtos fritos que o sujeito passivo comercializa, com sal, piri-piri ou mel, incluem-se na posição 2008 Fruta e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, mesmo com adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool, não especificadas nem compreendidas noutras posições, do Capítulo 20 - PREPARAÇÕES DE PRODUTOS HORTÍCOLAS, FRUTA OU DE OUTRAS PARTES DE PLANTAS. Apesar de não constar expressamente na Nomenclatura Combinada amêndoa frita com sal, amendoim frito com mel ou amendoim frito com piri-piri, por exemplo, consideramos que os mesmos têm enquadramento no capítulo 20 da Nomenclatura

Combinada pois neste capítulo cabem também os não especificados nem compreendidas noutras posições” – admitido por acordo e constante do PA instrutor.

Tendo, nesse sentido, concluído os SIT que deve ser entendido que estão excluídas do âmbito de aplicação do RFAI, por via da legislação e nomenclatura europeia aplicáveis, as atividades que se traduzem na transformação de um produto agrícola num outro produto, mas que mantenha ainda a qualificação de produto agrícola, o que seria o caso dos produtos transformados e comercializados pela ora Requerente – facto não controvertido.

Assim, os SIT procederam a uma correção que se consubstanciou num acréscimo à coleta do valor de € 127.069,59, por ter sido tal montante deduzido alegadamente de forma indevida, no campo 355, o que constituiria infração ao disposto “*nos art.º 1º, 2º n.º 3 e 22º do CFI e no art.º 1º da Portaria 282/2014, de 30/12; no Regulamento (EU) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (RGIC), no art.º 2º, pontos 10 e 11; nas 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, no seu ponto 10; e ainda, no art.º 90º, n.º 12 do CIRC” – facto não controvertido.*

- 4.º**Tendo sido notificado o Relatório final de Inspeção Tributária (“RIT”) com tal conteúdo, foi emitida a Liquidação adicional de IRC de 2017 aqui em causa – facto não controvertido e aferível no PA instrutor.
- 5.º**Por não ter sido pago o respetivo imposto apurado, foi instaurado pela Requerida o respetivo processo de execução fiscal (doravante PEF), com o n.º ...2022... – facto não controvertido e aferível no PA instrutor.
- 6.º**A Requerente apresentou reclamação graciosa da Liquidação em 6 de maio de 2022 – facto não controvertido e aferível no PA instrutor.
- 7.º**A reclamação foi indeferida com fundamentação semelhante à constante do RIT, em 11 de abril de 2023, tendo o indeferimento sido recebido pela Requerente em 20 de abril de 2023 – facto não controvertido e aferível no PA instrutor.
- 8.º**Em 30 de agosto de 2023 deu entrada no CAAD o presente Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”).

A.2. Factos dados como não provados

Não se provou que tenha sido pago o imposto liquidado adicionalmente.

Não existem outros factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as 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.

DO DIREITO

1. A questão jurídica aqui em causa é, no essencial, a de saber se a atividade da Requerente no sector da produção/transformação de frutos secos (através do respetivo descasque, fritura, adição de mel, sal e piri-piri) se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, sendo

-
- os investimentos realizados no contexto de tal atividade passíveis de gerar deduções à coleta em sede de IRC, em face da interpretação dos artigos 2.º e 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI) e demais legislação – designadamente europeia - aplicável.
2. A ser enquadrável desse modo, deveria a Requerida ter aceite as deduções efetuadas pela Requerente a tal título, mostrando-se o indeferimento e a Liquidação impugnados feridos de vício de violação de lei e devendo este tribunal anulá-los, em conformidade.
 3. O tema tem sido objeto de diversas decisões arbitrais em sentido maioritariamente coincidente, ainda que com algumas diferenças de fundamentação.
 4. Com efeito, algumas decisões vão no sentido de que a atividade exercida pela Requerente (e outras empresas do setor) configura uma transformação tal dos produtos agrícolas que utilizam na atividade (frutos secos) que retira ao produto final a qualidade de produto agrícola para efeitos da Nomenclatura Europeia aplicável, pelo que nem sequer se justifica colocar o tema da eventual inaplicabilidade do RFAI; já outras, em maior número, explicam que mesmo que se entenda que o produto final tem, ainda, natureza agrícola, os investimentos efetuados nesse contexto continuam a poder beneficiar deste regime por diversas razões, designadamente de índole constitucional.
 5. Entre essa jurisprudência arbitral tributária refiram-se, por exemplo e por serem mais recentes, as tomadas nos processos n.ºs 495/2023-T, 706/2022-T, 544/2022-T, 251/2022-T, 187/2022-T, 164/2022-T, 220/2020-T e, por se tratar de atividade semelhante, a proferida no processo n.º 169/2021-T, que aqui seguiremos de perto.
 6. Como ficou bem patente no elenco de matéria de facto provada, a Requerente é uma sociedade cuja atividade principal assenta no descasque e transformação de frutos de casca rija comestíveis (inserida na secção de Indústria Transformadora do CAE REV3 emitido pelo INE), com o CAE Principal 10394, estando em causa apurar se tal atividade se enquadra no âmbito de aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).
 7. Ora, o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, aprovou um novo Código Fiscal do Investimento (CFI), através do qual foi revisto o RFAI, sendo que as atividades económicas relativamente às quais podem ser concedidos benefícios fiscais nesse

âmbito são as indicadas no artigo 2.º do CFI, por remissão do seu artigo 22.º, n.º 1, com o seguinte conteúdo:

“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.”

Da relevância da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro e da sua suscetibilidade de regular o acesso ao RFAI

8. Como vimos supra, entende a Requerida que os investimentos efetuados pela Requerente no contexto da sua atividade principal não se encontram no âmbito de incidência destes benefícios fiscais, designadamente em função do que se estatui no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, devendo ater-se ainda, nesta matéria, ao que se dispõe na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que estabelece a regulamentação para a aplicação dos benefícios fiscais ao investimento do RFAI.

9. A portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, refere, no seu Preâmbulo o seguinte:

“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.” (cit., sublinhados nossos).

10. Nessa senda, os artigos 1.º e 2.º da identificada Portaria estabelecem o seguinte:

9.

“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 [...]” (cit., sublinhados nossos).

11. Analisada a redação das citadas normas, fica bem patente que o artigo 2.º, n.º 3, do CFI apenas concedeu – e bem – à regulamentação por portaria o poder de definir quais os

CAE correspondentes às atividades referidas no mesmo artigo e não a definição do que fosse, materialmente, o exercício dessas atividades.

12. Tal definição, que corresponderia a uma restrição da incidência objetiva de benefícios fiscais através de portaria (e recorde-se que onde se restringem benefícios fiscais alarga-se a incidência de imposto), afigurar-se-ia violadora do princípio constitucional da legalidade fiscal, na vertente de reserva (relativa) de lei, consagrado na norma que resulta das disposições conjugadas dos artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), e 198.º, n.º 1, alínea b) da Constituição da República Portuguesa, uma vez que se trata de matéria apenas suscetível de ser regulada por lei formal ou decreto-lei autorizado.
13. Ora, sendo certo que do n.º 5, do artigo 112.º, da Lei Fundamental, resulta que «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 como é uma portaria.
14. Assim, e como se refere na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 169/2021-T, que vimos seguindo, e que nesta parte cita também a decisão atinente ao processo n.º 220/2020-T, *“aquele n.º 3 do artigo 2.º do CFI deve ser interpretado com o alcance, que é o que resulta do seu teor literal, de permitir que fossem definidos por portaria os «códigos de atividade económica» que se reportam às actividades que nele se indicam poderem beneficiar do RFAI e não que pudessem ser alteradas, para menos, as actividades abrangidas.*

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

Sendo assim, a Portaria n.º 282/2014 não encontra norma habilitante no n.º 3 do artigo 2.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 actividades elencadas no artigo 2.º, n.º 2, do CFI, reconduz-se ao afastamento da aplicabilidade do benefício fiscal a essas actividades, extravasando a competência objectiva que foi atribuída aos membros do Governo pelo n.º 3 do artigo 2.º do CFI, que se restringia à indicação dos Códigos das actividades definidas no n.º 2 do mesmo artigo.

É certo que os diplomas de Direito da União que são invocados no Preâmbulo da Portaria n.º 282/2014, e a «necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais» aí referida, poderiam constituir «um fundamento constitucional e uma habilitação legal prévia da emanção de regulamentos internos» (Gomes Canotilho e Vital Moreira, CRP anot., 4ª edição, volume II, pág. 78), 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)» (obra e local citados), 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 (vide a ante citada Decisão Arbitral).”

15. Ou seja, ao contrário do que pretende a Requerida, é manifesto que a Constituição proíbe que a Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, afaste a possibilidade de a Requerente

poder gozar do benefício fiscal aqui em análise, por falta de habilitação legal para restringir o âmbito do benefício fiscal definido no artigo 2.º, n.º 2, do CFI.

16. Tal fundamento, se isolado, poderia ser de molde a implicar a imediata anulação dos atos tributários em crise, mas, na verdade, os SIT sustentam também a correção efetuada na violação, pela Requerente, do disposto no artigo 22.º, n.º 1 do CFI, pelo que cumpre aferir se a mesma se verifica.

Da potencial ilegalidade da dedução à coleta em aplicação do RFAI feita pela Requerente por alegadamente se tratar de atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC

17. A autorização legislativa conferida pelo artigo 2.º, n.º 3, alínea c), da Lei n.º 44/2014, de 11 de julho indica que o RFAI visa “*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*”.
18. Por outro lado, o artigo 2.º do CFI elenca as atividades que podem usufruir de benefícios fiscais, entre as quais inclui, como vimos, a “*indústria transformadora*”[alínea a) do n.º 2]”, frisando o cumprimento 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 RGIC*”.
19. E, na mesma senda, 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*”.
20. Como consta dos factos provados, não é controvertido que a Requerente tenha deduzido à coleta de IRC a título de benefício ao abrigo do RFAI montantes que resultam do

investimento conexo com a atividade principal de descasque e transformação de frutos de casca rija comestíveis, correspondente ao CAE 10394, investimentos esses que consistiram na aquisição de máquinas e outros ativos fixos tangíveis.

21. Não obstante, entende a Requerida que tal atividade 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.

22. Contudo, não assiste razão à Requerida, também nesta matéria.

Da exclusão do benefício fiscal pela aplicação das OAR

23. Relativamente às OAR, a Requerida entende que a exclusão da atividade da Requerente decorre do seu ponto 10, no qual se pode ler o seguinte: “*A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica (9), com exceção da pesca e da aquicultura (10), da agricultura (11) e dos transportes (12), que estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações. A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas. As presentes orientações aplicam-se a medidas de auxílio em apoio de atividades fora do âmbito do artigo 42.º do Tratado, mas abrangidas pelo regulamento relativo ao desenvolvimento rural, e cofinanciadas pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural ou concedidas como um financiamento nacional em suplemento dessas medidas cofinanciadas, salvo previsão em contrário das regras setoriais.*”

24. Na nota de rodapé (11), relativa à agricultura, refere-se que “[o]s auxílios estatais à produção primária, transformação e comercialização de produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado e à silvicultura estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola”.

25. Ora, ficou patente nos factos e decorre da leitura do RIT, na opinião da Requerida, os produtos transformados e comercializados pela Requerente não mudam, no essencial, a natureza dos produtos que lhes deram origem, mantendo assim, não obstante a transformação operada pelo sujeito passivo, a natureza de produtos agrícolas.
26. Daí, e considerando as normas que antecedem, uma vez que as atividades de transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado se encontram excluídas do âmbito do RFAI, conclui a Requerida pela inelegibilidade dos investimentos feitos pela Requerente, para efeitos desse benefício fiscal.
27. A Requerente, naturalmente, opõe-se a tal entendimento – não no sentido de que os produtos finais que comercializa deixem de ser qualificáveis como agrícolas, mas no sentido em que a permanência dessa qualificação se afigura irrelevante, por não estarem essas atividades excluídas do RFAI.
28. E de facto, 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 que “*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.*”
29. Ora, tal como se relembra na decisão arbitral proferida no processo n.º 169/2021-T, “*resulta do teor exposto desta segunda parte do ponto (33) [que] 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.*”

Além do que, 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.”

30. E daqui se afigura a este tribunal, como àquele que proferiu a decisão cujo fundamento se acabou de citar, que a atividade da Requerente, de transformação e comercialização de frutos secos fritos, com mel, sal ou piri-piri, “*não é uma das «actividades 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*”.

Da exclusão do benefício fiscal pela aplicação do RGIC

31. A Requerida entende que a atividade da Requerente se integra no conceito de transformação de produtos agrícolas e que, conseqüentemente, como o produto final desta atividade é um produto agrícola, porque enumerado no Anexo I do Tratado, tal atividade está excluída do RGIC, de acordo com o seu Considerando (11).

32. Ora, conforme se retira do 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, tendo em conta o que se dispõe no artigo 2.º, n.º 2 do mesmo CFI.

33. Já o n.º 3, do artigo 1.º, do RGIC afasta a aplicação deste diploma sempre e quando se trate de “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”.

34. O que, *a contrario*, implica que auxílios que não tenham tais características se encontram dentro do âmbito de aplicação do RGIC, como são os que estão aqui em causa, pelo que *in casu* a aplicação do benefício fiscal do RFAI também não é afastada pelo RGIC.
35. Do mesmo passo, também o artigo 13.º, alínea b), do RGIC, 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”,
36. Nestes termos, há que concluir que também por esta via se deve enquadrar a atividade da Requerente como passível de beneficiar do RFAI, posto que a mesma não se conta entre as atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação do RGIC, que se prevê na parte final do artigo 22.º do CFI.
37. Em consequência, decide este tribunal declarar a ilegalidade do ato de indeferimento e da Liquidação impugnados, por vício de violação de lei, mormente dos artigos 2.º e 22.º do CFI.

Dos juros indemnizatórios

38. O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT confere aos tribunais arbitrais tributários a funcionar no CAAD o poder de determinar o pagamento de juros indemnizatórios sempre e quando estejam reunidos os requisitos do direito aos mesmos, comprovados no decurso do processo arbitral.
39. Ora, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro*

imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” (cit., sublinhados nossos).

40. Ora, no caso dos autos, não existe qualquer prova de que a Requerente tenha procedido ao pagamento do montante liquidado adicionalmente a título de IRC relativo ao exercício de 2017, nem é solicitado o reembolso desse montante, apenas se referindo que foi instaurado processo executivo para cobrança da dívida – o que constitui indício de que tal montante não foi pago.
41. Assim, não tendo sido demonstrado que da Liquidação impugnada tenha resultado um *pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido*, não pode este tribunal condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, improcedendo, nesta parte, o pedido.

DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedentes os pedidos de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a Liquidação de IRC n.º 2021..., relativa ao exercício de 2017, bem como de anulação da mencionada Liquidação e documentos de demonstração e acerto de contas com ela conexos, julgando-se improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

Em consequência, condenam-se as Partes nas custas do processo na proporção do respetivo decaimento, que se fixa em 95% para a Requerida e 5% para a Requerente.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 143.383,42 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, sendo o montante de € 2.907 a pagar pela Requerida e o montante de € 153 a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Abril de 2024

Os Árbitros,

Victor Calvete (Árbitro Presidente)

Paulo Jorge Nogueira da Costa

João Taborda da Gama