

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 586/2023-T

Tema: IRC 2020 e 2021 – CFI/RFAI – Artigo 22º-1, do CFI - Produção agrícola primária – Vinhos comuns e licorosos.

Sumário: A atividade de “produção de vinhos comuns e licorosos – CAE 11021, enquadra-se no âmbito de aplicação do RFAI, não estando excluída do âmbito setorial de aplicação das OAR’s a que se refere a parte final do artigo 22º-1, do CFI.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os árbitros que compõem este Tribunal Arbitral Coletivo:

I. RELATÓRIO

- 1 **A..., LDA, NIPC...,** com sede na ..., ...-... ..., nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º conjugado com o art. 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, formulando pedido de pronúncia arbitral relativamente aos atos de (i) indeferimento de reclamações graciosas e (ii) liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) dos exercícios de 2020 e 2021.
- 2 É demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante, AT ou Requerida).
- 3 O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
- 4 A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6, n.º 2, al. a) e do artigo 11, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo devido.

1.

- 5 Foram as partes notificadas dessa designação e, não tendo manifestado, no prazo respetivo, vontade de a recusar [artigo 11, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6 e 7 do Código Deontológico do CAAD], ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 20-10-2023.
- 6 Foi proferido então despacho a notificar a Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. despacho de 25-10-2023).
- 7 A Requerida veio apresentar resposta tempestiva e remeteu o processo administrativo instrutor (PA) após o que o Tribunal Arbitral proferiu despacho, a dispensar a reunião a que alude o artigo 18 do RJAT, por não haver exceções ou outras questões a debater nesse âmbito, e conferindo às partes o prazo de 20 dias para a apresentação de alegações finais escritas.
- 8 Ambas as partes apresentaram alegações.
- 9 Por decisões de 15-3-2024 e 18-6-2024 o Tribunal prorrogou fundamentamente o prazo para a prolação e notificação da decisão nos termos do artigo 21º-2, do RJAT.

A posição e os fundamentos da Requerente

- 10 Alega a Requerente para fundamentar o pedido:

A) Exercício de 2020

- a. A Requerente é uma sociedade comercial com sede no ... cujo objeto social é *produção e comercialização de produtos vitivinícolas, consultoria e prestação de serviços vinícolas, assim como a exploração agrícola, pecuária e florestal e respetiva comercialização dos seus produtos;*
- b. Em 05/07/2021, a Requerente apresentou a declaração anual de rendimentos referente ao exercício de 2020, com a referência ..., na qual apurou imposto a entregar ao Estado no total de € 34.959,81 (trinta e quatro mil novecentos e cinquenta e nove euros e oitenta e um cêntimos), cuja cópia se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (Doc. n.º 1).
- c. O imposto apurado foi atempadamente pago como se retira da liquidação cuja cópia se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (Doc. n.º 2).

-
- d. Sucede, contudo, que a declaração submetida continha erros no apuramento da matéria coletável, bem como do imposto devido e benefícios fiscais aplicáveis, levando ao pagamento de imposto em excesso por parte da Requerente, à semelhança do que se passou com referência aos exercícios de 2018 e 2019 e já corrigido pela Autoridade Tributária (“AT”) na sequência das reclamações gratuitas n.ºs...2021... e ...2021..., respetivamente;
 - e. Tal como resulta do art. 131.º do CPPT, em caso de erro na autoliquidação de imposto, a impugnação judicial deve ser necessariamente precedida de reclamação gratuita, a apresentar no prazo de dois anos a contar da entrega da declaração a corrigir;
 - f. A Requerente apresentou reclamação gratuita relativamente à autoliquidação efetuada na Mod. 22, conforme cópia que se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (Doc. n.º 3).
 - g. A reclamação gratuita apresentada foi deferida parcialmente - quanto à aplicabilidade dos benefícios fiscais previstos nos arts. 41.º-A e 41.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) - ...
 - h. ... mas a AT indeferiu o pedido da Requerente quanto à aplicação do benefício fiscal previsto no regime fiscal de apoio ao investimento (“RFAI”) previsto nos arts. 22.º e seguintes do Código Fiscal do Investimento (“CFI”) por decisão do Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Évora, tudo conforme cópia da decisão que se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (Doc. n.º 4).

B) Exercício de 2021

- i. A 18/05/2022, a Requerente apresentou a declaração anual de rendimentos referente ao exercício de 2021, com a referência ..., na qual apurou imposto a entregar ao Estado no total de € 58.205,98 (cinquenta e oito mil duzentos e cinco euros e noventa e oito cêntimos), cuja cópia se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (Doc. n.º 5).
- j. O imposto apurado foi atempadamente pago como é expressamente reconhecido pela AT.

-
- k. À semelhança do que se verificara com referência à Modelo 22 de 2020, a declaração submetida continha erros no apuramento dos benefícios fiscais aplicáveis, levando ao pagamento de imposto em excesso por parte da Requerente.
- l. Em cumprimento do disposto no art. 131.º do CPPT, a Requerente apresentou a competente reclamação graciosa, conforme cópia que se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (Doc. n.º 6), ...
- m. ... que veio a ser indeferida por decisão do Chefe da Divisão da Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Évora cuja cópia se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (Doc. n.º 7).

Os erros nas autoliquidações

A. Autoliquidação de 2020

- n. Como resulta da reclamação graciosa apresentada, no exercício de 2020, a Requerente não efetuou a dedução à coleta a que teria direito ao abrigo do regime previsto nos arts. 22.º e seguintes do CFI, resultante de apoios ao investimento do exercício de 2020.
- o. Com efeito, durante o ano de 2020, a Requerente efetuou diversos investimentos, conforme documentação junta na fase administrativa e que integra o procedimento administrativo a juntar pela AT nos termos do n.º 2 do art. 17.º do RJAT, no montante total de € 275.017,70 (duzentos e setenta e cinco mil dezassete euros e setenta cêntimos).
- p. Os investimentos foram efetuados no âmbito do projeto de ampliação da capacidade de produção e de armazenamento da Requerente, integrando a construção de uma nova unidade de armazenamento e a aquisição de todos os equipamentos necessários a operar esta nova unidade de armazenamento.
- q. O investimento ora efetuado não beneficiou de qualquer outro apoio público ou incentivo ao investimento, tendo sido integralmente financiado com capitais próprios da Requerente e / ou com recurso a crédito bancário.
- r. Ora, nos termos da aplicação conjunta do art. 23.º, n.º 1, alínea a), 1), i), e n.º 2 do art. 43.º do CFI (redação à data), o limite máximo dos benefícios a conceder à Requerente em virtude dos investimentos efetuados corresponderá a 25% das

aplicações relevantes - € 275.017,70 (duzentos e setenta e cinco mil dezassete euros e setenta cêntimos) - correspondendo a uma dedução à coleta de IRC, reportável, no total de € 68.754,43 (sessenta e oito mil setecentos e cinquenta e quatro euros e quarenta e três cêntimos).

- s. Nessa medida, deveria ter sido acrescido ao Campo 744 do Quadro 074 do Anexo D da Mod. 22 uma nova linha por forma a incluir o apoio fiscal ao investimento de 2020 no valor total de € 68.754,43 (sessenta e oito mil setecentos e cinquenta e quatro euros e quarenta e três cêntimos).
- t. À luz do exposto supra, nos termos do art. 23.º do CFI, devidamente conjugado com a alínea c) do n.º 2 do art. 90.º e alínea e) do n.º 2 do art. 92.º, ambos do Código do IRC, a Requerente teria direito a deduzir à coleta de IRC apurada em 2020, até ao limite de 50% da mesma - ou seja, até ao montante de € 36.266,54 (trinta e seis mil duzentos e sessenta e seis euros e cinquenta e quatro cêntimos) - o valor dos apoios fiscais ao investimento de que a Requerente é beneficiária, transitando para o exercício seguinte um saldo de € 32.487,89 (trinta e dois mil quatrocentos e oitenta e sete euros e oitenta e nove cêntimos).
- u. Em face do exposto, a Reclamante teria direito a deduzir à coleta de 2020 o montante correspondente aos apoios ao investimento de 2020, com o limite de 50% da coleta apurada, fixando-se, assim, o imposto liquidado em € 36.266,54 (trinta e seis mil duzentos e sessenta e seis euros e cinquenta e quatro cêntimos).
- v. Em resultado desta correção, o imposto efetivamente devido em 2020 deveria ter sido calculados nos seguintes termos:

Campo da Mod. 22	Declarado	Devido
347-A	€ 4.250,00	€ 0,00
348-B	€ 70.143,07	€ 69.408,07
349	€ 0,00	€ 3.125,00
351	€ 74.393,07	€ 72.533,07
378	€ 74.393,07	€ 72.533,07
355	€ 18.598,26	€ 54.864,80

357	€ 18.598,26	€ 54.864,80
358	€ 55.794,81	€ 17.668,27
361	€ 22.890,81	€ 0,00
362	€ 0,00	€ 15.235,73
367	€ 34.959,81	€ 0,00
368	€ 0,00	€ 3.166,73

w. Assim, como demonstrado, feitas as devidas correções à Mod. 22 do exercício de 2020, ao invés de imposto a pagar a Requerente teria direito a um reembolso no montante de **€ 3.166,73** (três mil cento e sessenta e seis euros e setenta e três cêntimos), a que acrescerá o imposto indevidamente pago pela Requerente na autoliquidação - **€ 34.959,81** (trinta e quatro mil novecentos e cinquenta e nove euros e oitenta e um cêntimos), perfazendo, assim, um total a reembolsar à Requerente de **€ 38.126,54** (trinta e oito mil cento e vinte e seis euros e cinquenta e quatro cêntimos).

B. Autoliquidação de 2021

- x. Como resulta da reclamação graciosa apresentada, no exercício de 2021, a Requerente não efetuou a dedução à coleta a que teria direito ao abrigo do regime previsto nos arts. 22.º e seguintes do CFI, resultante de apoios ao investimento do exercício de 2021.
- y. Com efeito, em 2021, a Requerente efetuou diversos investimentos, conforme documentação junta na fase administrativa e que integra o procedimento administrativo a juntar pela AT nos termos do n.º 2 do art. 17.º do RJAT, no montante total de **€ 463.588,10** (quatrocentos e sessenta e três mil quinhentos e oitenta e oito euros e dez cêntimos).
- z. Os investimentos foram efetuados no âmbito do projeto de ampliação da capacidade de produção e de armazenamento da Requerente, integrando a construção de uma nova unidade de armazenamento e a aquisição de todos os equipamentos necessários a operar esta nova unidade de armazenamento.

-
- aa. O investimento ora efetuado não beneficiou de qualquer outro apoio público ou incentivo ao investimento, tendo sido integralmente financiado com capitais próprios da Requerente e / ou com recurso a crédito bancário.
- bb. Ora, nos termos da aplicação conjunta do art. 23.º, n.º 1, alínea a), 1), i), e n.º 2 do art. 43.º do CFI, o limite máximo dos benefícios a conceder à Requerente em virtude dos investimentos efetuados corresponderá a 25% das aplicações relevantes - € 463.588,10 (quatrocentos e sessenta e três mil quinhentos e oitenta e oito euros e dez cêntimos) - correspondendo a uma dedução à coleta de IRC, reportável, no total de € **115.897,03** (cento e quinze mil oitocentos e noventa e sete euros e três cêntimos).
- cc. Nessa medida, deveria ter sido acrescido ao Campo 744 do Quadro 074 do Anexo D da Mod. 22 uma nova linha por forma a incluir o apoio fiscal ao investimento de 2021 no valor total de € **115.897,03** (cento e quinze mil oitocentos e noventa e sete euros e três cêntimos).
- dd. À luz do exposto supra, nos termos do art. 23.º do CFI, devidamente conjugado com a alínea c) do n.º 2 do art. 90.º e alínea e) do n.º 2 do art. 92.º, ambos do Código do IRC, a Requerente tem direito a deduzir à coleta de IRC apurada em 2021, até ao limite de 50% da mesma - ou seja, até ao montante de € **73.819,10** (setenta e três mil oitocentos e dezanove euros e dez cêntimos) - o valor dos apoios fiscais ao investimento de que a Requerente é beneficiária, transitando para os exercícios seguintes um saldo de € **42.077,97** (quarenta e dois mil setenta e sete euros e noventa e sete cêntimos).
- ee. Assim é que a Requerente teria direito a deduzir à coleta de 2021 o montante correspondente aos apoios ao investimento de 2021, com o limite de 50% da colecta apurada, fixando-se, assim, o imposto liquidado em € **36.909,55** (trinta e seis mil novecentos e nove euros e cinquenta e cinco cêntimos).
- ff. Em resultado desta correção, o imposto efetivamente devido em 2021 deveria ter sido calculado nos seguintes termos:

Campo da Mod. 22	Declarado	Devido
355	€ 36.909,55	€ 110.728,65
357	€ 36.909,55	€ 110.728,65
358	€ 110.728,65	€ 36.909,55
361	€ 40.054,65	€ 0,00
362	€ 0,00	€ 33.764,45
367	€ 58.205,98	€ 0,00
368	€ 0,00	€ 15.613,12

gg. Assim, como demonstrado, feitas as devidas correções à Mod. 22 do exercício de 2021, ao invés de imposto a pagar a Requerente apuraria um reembolso no montante de **€ 15.613,12** (quinze mil seiscientos e treze euros e doze cêntimos), a que acrescerá o imposto indevidamente pago pela Requerente na autoliquidação - **€ 58.205,98** (cinquenta e oito mil duzentos e cinco euros e noventa e oito cêntimos), perfazendo, assim, um total a reembolsar à Requerente de **€ 73.819,10** (setenta e três mil oitocentos e dezanove euros e dez cêntimos).

Os erros nas autoliquidações

- hh. Contrariamente ao que sucedeu por referência aos exercícios de 2018 e 2019 em que a Requerente suscitara precisamente a mesma questão relativamente à aplicabilidade do benefício fiscal previsto no RFAI - em que a AT deu integral provimento às reclamações apresentadas -, as reclamações gratuitas apresentadas foram indeferidas conforme documentos juntos.
- ii. As decisões assentam no entendimento da AT de que a Requerente não preenche os pressupostos legais para aplicação do referido benefício em virtude da actividade desenvolvida pela Requerente.
- jj. Como expressamente reconhecido pela AT (cfr. **Docs. n.ºs 4 e 7**), à data dos factos, a Requerente tinha as seguintes actividades:
- CAE 11021: produção de vinhos comuns e licorosos;
 - CAE 001500: agricultura e produção animal combinadas;

- CAE 046341: comércio por grosso de bebidas alcoólicas.

- kk. Sucede que, no entender da AT, tendo a Reclamante como actividade principal a produção de vinhos comuns e licores, com o CAE 11021, não poderá beneficiar do RFAI porque tal actividade estará expressamente excluída do respetivo âmbito de aplicação por via da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro (que remete para a Portaria n.º 252/2014, de 30 de Dezembro), devidamente conjugada com o Regulamento Geral de Isenção por Categoria (“**RGIC**”) e respetivas orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (“**OAR**”).
- ll. Para tal, a informação que sustenta a decisão de indeferimento remete para uma análise técnica que terá sido efetuada pelos serviços de inspeção tributária que concluíram, no essencial (sublinhado nosso):

“IV.3.5 - Refere o n.º 1 do art.º 2º da Portaria n.º 297/2015 de 21/09 que regulamenta o RFAI, “Para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a actividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC (Regulamento Geral por isenção por Categoria)”.

IV.3.7 - Da leitura do Considerando (11) e das definições presentes nos pontos 9) a 11) do art.º 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), e do âmbito de aplicação previsto no ponto 10. Das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR) para 2014-2020, bem como da legislação nacional supra-referida, resulta que quando está em causa a actividade de transformação de produtos agrícolas”, apenas pode beneficiar do RFAI a transformação destes produtos desde que o produto final dela resultante não seja um produto agrícola de acordo com a definição prevista no art.º 38.º do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo 1 do Tratado.

IV.3.8 - Conclui-se, portanto, que, em sede de RFAI, estão excluídas do âmbito de aplicação do regime as actividades relacionadas com a produção agrícola

primária e a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

1.V.3.9 - Ora, o Anexo I do Tratado refere, na sua coluna (1) diversos capítulos respeitantes aos Números da Nomenclatura de Bruxelas, os quais têm por base o Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho, de 23 de julho de 1987, que instituiu uma nomenclatura de mercadorias (Nomenclatura Combinada ou NC), o qual veio a ser sucessivamente alterado e cujo Anexo I veio a ser substituído (numa versão completa e actualizada da NC) pelo Anexo I do Regulamento de Execução (UE) 201 7/1 925, da Comissão, de 12 de outubro de 2017, o qual, por sua vez, está na origem do documento designado por Nomenclatura Combinada, publicado pelo Instituto Nacional de Estatística (INE).

IV.3.10 - Tendo por referência a Nomenclatura Combinada, procedeu-se à análise das diversas actividades referidas pelo sujeito passivo, bem como dos produtos que delas resultam e do respectivo enquadramento (ou não) no Anexo I do Tratado.

“IV.3.11 - Em resultado dessa análise, concluiu-se que o enquadramento, em sede de RFAI, das actividades em causa e, conseqüentemente, dos projectos de investimento que a elas se destinem é o seguinte:

Actividades NAO ELEGIVEIS para efeitos de RFAI

- i. - Fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas (CAE 10320)*
- ii. > Enquadra-se no Capítulo 20 - Preparações de produtos hortícolas, fruta ou de outras partes de plantas (subposições 200950 e 2009 81) da NC.*
- b. - Preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas por outros processos (CAE 10395)*
 - i. > Enquadra-se no Capítulo 7 - Produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos comestíveis da NC.*
- c. - Produção de vinhos comuns e licorosos (CAE 11021)*
- d. > Enquadra-se no Capítulo 22 - Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres da NC, integrando-se ambos na actual posição 2204.*

Actividades ELEGIVEIS para efeitos de RFAI

- e. - *Fabricação de aguardentes não preparadas (CAE 11012)*
 - f. > *Estes produtos, a par dos licores e de outras bebidas espirituosas, estão incluídos nas posições 22.08 e 22.09 (actuais posições 2207 e 2208 da NC).*
 - g. > *No entanto, se forem considerados como bebida espirituosa nos termos do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 110/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro de 2008 beneficiam da excepção prevista no Anexo 1 do TFUE.*
 - h. - *Produção de azeite (CAE 10412)*
Embora o Anexo 1 do TFUE inclua várias posições do Capítulo 15 da NC, não inclui a posição 1509 onde se integra o “Azeite de oliveira (oliva) e respectivas fracções, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados”.
 - i. *IV.3.12 - O sujeito passivo tem como actividade principal Produção de vinhos comuns e licores, com o Código da Actividade Económica (CAE) 11 021, pelo que fica enquadrado nas actividades não elegíveis.*
- mm. E com base neste entendimento dos serviços de inspeção, a AT conclui que (sublinhado nosso):

“Assim sendo, determinante se verifica o artigo 1º “Enquadramento comunitário” da mencionada portaria, em sede de definição das devidas restrições à concessão dos benefícios fiscais sob escrutínio, ao estatuir que em conformidade com as orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º 0209 de 27/07/2013 e com o regulamento (EU) n.º 651/2014 de 16/06/2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C187 de 26/07/2014 (regulamento Geral de isenção por categoria), não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projectos de investimento que tenham por objecto as actividades económicas dos sectores (entre outros) da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Tratado e respectivo anexo 1 que, conforme já explanado em sede dos

pontos IV.3.9 a IV.3.12 das conclusões resultantes da peritagem técnica consumada pelos SIT desta DF em sede da acção inspectiva solicitada nos autos, veio a ser substituído (numa versão completa e actualizada da NO) pelo Anexo 1 do Regulamento de Execução (UE) 2017/1 925, da Comissão, de 12 de outubro de 2017, o qual, por sua vez, está na origem do documento designado por Nomenclatura Combinada, publicado pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), cuja análise desenvolvida pelos SIT, levou à conclusão da não elegibilidade para efeitos de RFAI, das actividades desenvolvidas pela sociedade reclamante e, conseqüentemente, dos projectos de investimento que a ela se destinam.”

- nn. A interpretação feita pela AT não tem sustentação legal e/ou está errada porquanto contrariamente ao que a AT entende, o RGIC não exclui do seu âmbito de aplicação determinados sectores de actividade - como seria o da transformação e comercialização de produtos agrícolas - mas sim determinados auxílios concedidos pelos Estados membros quando atribuídos a certos sectores de actividade.

Resposta da Requerida

- 11 Na resposta apresentada nestes autos, alega a Requerida, em síntese e no essencial, o seguinte:
- a.** À data dos factos, a Requerente tinha as seguintes actividades:
 - CAE 11021: produção de vinhos comuns e licorosos;
 - CAE 001500: agricultura e produção animal combinadas;
 - CAE 046341: comércio por grosso de bebidas alcoólicas;
 - b.** Conforme resulta da descrição dos investimentos efetuados e das faturas juntas parece evidenciado que os investimentos que a Requerente pretende que sejam considerados elegíveis para efeitos de RFAI se referem à actividade desenvolvida ao abrigo do CAE 11021.
 - c.** À data dos factos o RFAI encontrava-se regulado no Capítulo III do Código Fiscal do Investimento (CFI) aprovado pelo Decreto-Lei nº 162/2014, de 31 de

outubro, mais precisamente nos artigos 22º a 26º do citado diploma e regulamentado na portaria nº 297/2015, de 21 de setembro.

- d.** De acordo com o nº 1 do artigo 22º do CFI:
- “O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do art.º 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR [Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020] e do RGIC [Regulamento Geral de Isenção por Categoria]”*
- e.** A portaria para a qual o nº 1 do artigo 22º do CFI remete é a Portaria nº 282/2014, de 30 de dezembro, que definiu os códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAERev. 3) elegíveis para efeitos de RFAI
- f.** Por sua vez, o art.º 2.º do CFI dispõe, no seu n.º 2 que *“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 [OAR], 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”.*

- g.** E, ainda no n.º 2 do artigo 1.º do CFI se esclarece que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado pelo RGIC (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) que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado.
- h.** Importa desde já salientar que a elegibilidade das atividades económicas fica, desde logo dependente, em concreto, do respeito, pelo âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 [ORIENTAÇÕES RELATIVAS AOS AUXÍLIOS ESTATAIS COM FINALIDADE REGIONAL PARA 2014- 2020], publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e não qualquer outra orientação da União Europeia mormente (1) das 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, de 01 de julho de 2014, como vem alegando a Requerente quando menciona e transcreve o ponto 168 destas últimas orientações ao abrigo do qual entende que a atividade desenvolvida não está excluída para efeitos de RFAI, e do RGIC.
- i.** Também o artigo 1.º da referida Portaria determina que, em conformidade com as OAR e 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 transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado.
- j.** E, embora a alínea b) do artigo 2.º da mesma Portaria refira que as atividades económicas correspondentes a indústrias transformadoras com o código CAE compreendido nas divisões 10 a 33 podem beneficiar do RFAI, o corpo do artigo é bem explícito quando refere "Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior".

- k.** De notar que de acordo com o art.º 2.º n.º 1 do TFUE, em matérias de competência exclusiva da UE, como acontece com as normas que disciplinam os auxílios de Estado, só esta pode legislar e adotar atos juridicamente vinculativos, cabendo aos Estados-Membros apenas legislar quando habilitados pela UE ou a fim de dar execução a atos da União.
- l.** Isso significa que toda a legislação e regulamentação nacional nestas matérias mais não pode fazer do que executar as normas europeias (Conforme Decisão Arbitral proferida no processo 545/2018-T
- m.** É neste contexto institucional e normativo que devem ser interpretados e aplicados o CFI, o RFAI e a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.
- n.** De resto, é isso mesmo que é assumido tanto no art.º 2.º n.º2 do CFI como no Preâmbulo da Portaria, onde se lê: *“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, prorrogadas para 2021 pelo Jornal Oficial da União Europeia n.º C224/02, de 07.07.2020e 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 sectores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais.”*
- o.** Assim, a remissão legal expressa tanto no CFI como na portaria para as OAR [Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020] e o RGIC permite-nos concluir que o legislador quis, acima de tudo, no exercício das suas competências legislativas e regulamentares, cumprir plenamente todas as obrigações resultantes do espírito e da letra das OAR e do RGIC em consonância com os princípios, intimamente relacionados, da primazia de aplicação do direito da União Europeia e da interpretação do direito nacional em conformidade com o direito da União Europeia, sob pena de o

Estado incorrer em infração ao direito da União Europeia e em responsabilidade.

- p.** Relativamente ao RGIC, como sucede com os demais regulamentos da União Europeia, contém normas gerais e abstratas vigentes em toda a União Europeia, contendo disposições específicas que definem as condições em que os regimes de auxílio são compatíveis com o mercado comum em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do TFUE e estão isentos de notificação.
- q.** No seu artigo 1.º, n.º 1, que define o âmbito de aplicação do RGIC, enuncia um conjunto de categorias de auxílio a que o Regulamento é aplicável, aí se incluindo os auxílios com finalidade regional (alínea a)), e os subsequentes n.ºs 2, 3 e 4 enumeram os auxílios que se encontram excluídos do seu âmbito de aplicação.
- r.** E, no que à questão em análise importa, releva sobretudo o disposto no artigo 1º, nº 3, alínea c) do RGIC, em que se consigna o seguinte:
- “3. O presente regulamento não é aplicável aos seguintes auxílios [...] c) Auxílios concedidos no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas nos seguintes casos:*
- (i) sempre que o montante dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa;*
- (ii) sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários.”*
- s.** Note-se que, o artigo 2º do RGIC dispõe que para efeitos deste diploma deve entender-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, com exceção das atividades realizadas em explorações agrícolas necessárias à preparação de um produto animal ou vegetal para a primeira venda.

-
- t. E, por “*produto agrícola*” deve entender-se que é um produto enumerado no anexo I do Tratado, exceto os produtos de pesca e da aquicultura constantes do anexo I do Regulamento (EU) nº 1379/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013.
- u. Assim, resulta manifesto que, com o devido respeito, a matéria em apreço respeita à questão de determinar se à luz das normas aplicáveis, a atividade económica prosseguida pela A..., enquadrada no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas, enumerado no anexo I do Tratado (o que constitui facto alegadamente aceite pelas partes) é elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI.
- v. Está em causa a atividade exercida pela Requerente ao abrigo do CAE principal “11021 – PRODUÇÃO DE VINHOS COMUNS E LICOROSOS”, que se encontra incluído no âmbito sectorial referido na alínea b) do art.º 2º da Portaria nº 282/2014, de 30 de dezembro, ao referir “*indústrias transformadoras*” - *divisão 10 a 33*.
- w. De entre os produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, encontram-se, entre outros, os incluídos nos capítulos, “Capítulo 22 – Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres” da NC, integrando-se ambos na atual posição 2204.
- x. A Portaria nº 282/2014 e o nº 2 do artigo 2º do CFI constituem normas de execução e concretização dos princípios e regras das OAR e do RGIC, sempre em conformidade com os artigos 107º a 109º do TFUE.
- y. Ou seja, para além do RGIC, devem também ser observadas as OAR, uma vez que podem trazer restrições a estes auxílios.
- z. Ora, é neste contexto que importa ter presente as OAR, onde a Comissão deixa bem claras as diretrizes que devem ser seguidas neste domínio.
- aa. Assim, e relativamente ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional, determina-se logo no ponto 10. da Introdução das OAR que “*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”.

bb.E, esclarece-se ainda na remissão para a nota de rodapé (11) que *“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.”*

cc. Acresce que a nota de rodapé retira quaisquer dúvidas que pudessem subsistir ao referir explicitamente que 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 europeias relativas aos auxílios estatais no sector agrícola (Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos sectores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 publicadas no Jornal da União Europeia N° C 204, DE 01 DE JULHO DE 2014) e não às OAR

dd.E, no mesmo sentido da posição defendida pela AT, chamamos à colação o recente Acórdão do Tribunal de Justiça (Décima secção) de 15 DE Dezembro de 2022, no âmbito do Processo C-23/22, quando nos pontos 29 e 30 refere o seguinte:

“29 A este respeito, importa recordar que, em conformidade com o seu artigo 1.º, n.º 3, alínea c), o Regulamento n.º 651/2014 não é aplicável aos «auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas»

nos casos especificados por esta disposição. Esta exclusão é retomada no ponto 10 das Orientações 2014-2020 e, em particular, na nota de rodapé 11, para a qual este ponto remete.

- ee.** Quanto ao conceito de «transformação de produtos agrícolas», na aceção do Regulamento n.º 651/2014, este deve ser entendido, nos termos do artigo 2., ponto 10, deste regulamento, no sentido de que inclui, sob reserva de uma exceção não pertinente para o processo principal, *«qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola», sendo o conceito de «produto agrícola», por sua vez, definido no artigo 2.º, ponto 11, do referido regulamento no sentido de que se refere a um produto enumerado no anexo I do Tratado FUE, «exceto os produtos da pesca e da aquicultura constantes do anexo I do Regulamento [...] n.º 1379/2013».*”
- ff.** No caso *sub judice*, o investimento da A... que tem por objeto uma atividade económica enquadrada no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, encontra-se expressamente excluído da OAR podendo ser-lhe aplicável as orientações para os auxílios estatais no sector agrícola dentro dos pressupostos legais exigidos nessas normas europeias, tal como a Requerente refere quando transcreve o Ponto 168 destas orientações para os Auxílios Estatais no sector Agrícola.
- gg.** Repare-se que logo no âmbito de aplicação das Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 [2.2 Âmbito de aplicação], a Comissão determina (alínea 20) que essas orientações se aplicam aos *“auxílios estatais à produção agrícola primária, à transformação dos produtos agrícolas que resultem num produto*

agrícola e à comercialização de produtos agrícolas”, sendo que na alínea (35) relativa a Definições (2.4.Definições), nos subpontos 3, 10 e 11, desta Orientação, densificam-se as noções de Produto agrícola, Produção agrícola primária e de Transformação de produtos agrícolas, nos mesmos termos definidos pelo RGIC e anteriormente apresentados.

- hh.** Mais adiante, constatamos que estas Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 [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, de 01 de julho de 2014], contêm uma secção aplicável especificamente aos auxílios aos investimentos relacionados com a transformação e a comercialização de produtos agrícolas (secção 1.1.1.4 pontos 165 a 173) onde constam, entre outras, as condições de acesso aos auxílios ao investimento, as despesas elegíveis e não elegíveis e a intensidade de auxílio.
- ii.** Em face do exposto, e conforme expressamente previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CFI, n.º 1 do art.º 22.º do CFI, n.º 1 da Portaria n.º 282/2014, normas de execução e concretização dos princípios e regras das OAR e do RGIC, em conformidade com os art.º 107.º a 109.º do TFUE, o investimento efetuado pela Requerente que teve por objeto a atividade económica a produção de vinhos comuns e licores, enquadrada no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerado no anexo I do Tratado, encontra-se expressamente excluída do âmbito de aplicação das OAR, logo não é elegível para efeitos de RFAI.
- jj.** Ao que acresce que o ponto 10. das OAR, especifica que *«A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica, com exceção da pesca e da aquicultura, da agricultura e dos transportes, que estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações»*, por exemplo, e no

caso da agricultura e na transformação de produtos agrícolas da qual resulte um produto que continua a ser um produto agrícola (um produto enumerado no Anexo I do Tratado), nas Orientações da União Europeia relativas aos Auxílios Estatais nos sectores agrícolas e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 publicadas no Jornal Oficial da União Europeia N.º C 204, DE 01 DE JULHO DE 2014.

- kk.** O citado ponto 10. vem, também, esclarecer que *«A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas»*.
- ll.** Logo, *“a contrario”*, as referidas OAR não são aplicáveis à transformação de produtos agrícolas da qual resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, ou seja, um produto enumerado no Anexo I do Tratado.
- mm.** Por sua vez, a nota de rodapé (11) inserida nas OAR a propósito da agricultura, esclarece cabalmente que *“os Auxílios Estatais à Produção [Agricultura] 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 Sector Agrícola”*.
- nn.** Da leitura destes conceitos e da referência expressa à aplicabilidade das OAR exclusivamente *«à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas»*, conclui-se que a transformação de produtos agrícolas apenas pode beneficiar do RFAI se o produto final dela resultante não for um produto agrícola, isto é, não for um dos produtos enumerados no Anexo I do TFUE.
- oo.** Assim e em conclusão, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 2.º do CFI, n.º 1 do art.º 22.º do CFI e n.º 1 da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro e aos conceitos atrás mencionados, não são elegíveis para a concessão do RFAI, os projetos de investimento que tenham por objeto, entre outras, a atividade económica da transformação de produtos agrícolas, cujo produto final seja, também ele, um produto agrícola, isto é, um produto enumerado no Anexo I do

Tratado, como ocorre no caso *sub judice*, porquanto, estas atividades encontram-se categoricamente excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR, que não podem confundir-se com as Orientações da União Europeia relativas aos Auxílios Estatais nos Sectores Agrícolas e Florestal e nas Zonas Rurais para 2014-2020 publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 204, DE 01 DE JULHO DE 2014, como parece suceder, com o devido respeito na defesa da Requerente.

pp. Entende-se, portanto, não assistir razão à Requerente no por si peticionado nos presentes autos, não merecendo, pois, qualquer censura o ato recorrido, dado que o mesmo resulta do escrupuloso cumprimento do quadro legal aplicável.

qq. A Administração Tributária está adstrita ao cumprimento do princípio da legalidade enunciado no artigo 266.º n.º 2 da CRP e concretizado nos artigos 55.º da LGT e no artigo 3.º do CPA.

rr. Assim, o ato impugnado deverá ser mantido na ordem jurídica, tendo ficado claramente demonstrado, nos autos em apreço que a argumentação aduzida no pedido de pronúncia arbitral deverá improceder.

II – Saneamento

11 O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2, n.º 1, a) e 5 do RJAT).

12 O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10, n.º 1, al. a), do RJAT, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4 e 10, n.º 2 do RJAT e artigo 1 da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março, na redação da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro).

13 O processo está isento de nulidades que o invalidem.

Cumpre, pois, apreciar e decidir.

III – FUNDAMENTAÇÃO

A - Os factos provados

14 Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- 1º A Requerente é uma sociedade comercial com sede no ... cujo objeto social é produção e comercialização de produtos vitivinícolas, consultoria e prestação de serviços vinícolas, assim como a exploração agrícola, pecuária e florestal e respetiva comercialização dos seus produtos;
- 2º Em 05.07.2021, a Requerente apresentou a declaração anual de rendimentos referente ao exercício de 2020, com a referência ..., na qual apurou imposto a entregar ao Estado no total de 34.959,81 €, valor que pagou atempadamente;
- 3º A ora Requerente apresentou reclamação graciosa, identificada com o nº ...2022... (Docs 3 e 4, com o PPA) invocando que a citada declaração submetida continha erros no apuramento da matéria coletável, bem como do imposto devido e benefícios fiscais aplicáveis, levando ao pagamento de imposto em excesso,...
- 4º ...na medida em que, durante o ano de 2020, efetuou diversos investimentos (*conforme documentação junta na fase administrativa e que integra o procedimento administrativo*), no montante total de 275.017,70 €, ...
- 5º ...investimentos que foram efetuados no âmbito do projeto de ampliação da capacidade de produção e de armazenamento da Requerente, integrando a construção de uma nova unidade de armazenamento e a aquisição de todos os equipamentos necessários a operar esta nova unidade de armazenamento.
- 6º Aquela reclamação graciosa (nº ...2022...), foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças de Évora, quanto à aplicação do benefício fiscal previsto no regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) previsto nos artigos 22º e seguintes do Código Fiscal do Investimento (CFI),
- 7º ... sendo reconhecidos apenas os benefícios consagrados no artigo 41º-A e no nº1 do artigo 41º-B, ambos do EBF (cfr Doc 4 com o PPA e Proc administrativo junto).
- 8º Em 18.05.2022, a Requerente apresentou a declaração anual de rendimentos referente ao exercício de 2021, com a referência ..., na qual apurou imposto a entregar ao Estado no total de 58.205,98 €...
- 9º ... valor que pagou atempadamente.

-
- 10° Apresentou a Requerente atempada reclamação graciosa (n° ...2022...) dessa declaração invocando que a mesma continha erros no apuramento da matéria coletável, bem como do imposto devido e benefícios fiscais aplicáveis, levando ao pagamento de imposto em excesso porquanto...
- 11° ... a Requerente efetuou diversos investimentos, *[conforme documentação junta na fase administrativa e que integra o procedimento administrativo]* no montante total de 463.588,10 €...
- 12° ... investimentos que foram efetuados no âmbito do projeto de ampliação da capacidade de produção e de armazenamento da Requerente, integrando a construção de uma nova unidade de armazenamento e a aquisição de todos os equipamentos necessários a operar esta nova unidade de armazenamento.
- 13° Essa reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças de Évora quanto à aplicação do benefício fiscal previsto no regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) previsto nos artigos 22º e seguintes do Código Fiscal do Investimento (CFI) – Cfr Doc 7, com o PPA
- 14° Os sobreditos procedimentos de reclamação graciosa foram indeferidos na parte que respeita ao reconhecimento do direito a usufruir do benefício fiscal do RFAI, por a Direção de Finanças de Évora ter considerado que a Requerente não preenche os pressupostos legais para aplicação do referido benefício em virtude da atividade por si desenvolvida (Cfr despachos de indeferimento das reclamações graciosas – Docs 4 e 7, juntos com o PPA).
- 15° Os sobreditos projetos de investimento tinham por objeto a atividade principal da Requerente respeitante à produção de vinhos comuns e licores, com o CAE 11021,...
- 16° ... considerando a AT que a Requerente não poderia beneficiar do RFAI porque tal atividade estaria expressamente excluída do respetivo âmbito de aplicação do RFAI, nos termos do previsto no n.º 1 do art.º 22.º do CFI, n.ºs 2 e 3 do art.º 2.º do CFI em conformidade com as restrições previstas no Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC) e respetivas orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR) para 2014-2020, prorrogado para 2021 pelo Jornal Oficial da União Europeia nº C224/02, de 07.07.2020 e Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro.

17º Em 10-8-2023 foi apresentado o presente pedido de pronúncia arbitral em reação aos citados atos de indeferimento das reclamações graciosas.

B - Factos não provados

15 Não há outros factos, provados ou não provados, essenciais para o objeto do pedido.

C - Fundamentação da matéria de facto

16 Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123, n.º 2, do CPPT e do artigo 607, n.º 3, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29, n.º 1, als. a) e e), do RJAT.

17 Daí terem sido os factos pertinentes para o julgamento da causa selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre da aplicação conjugada do artigo 596, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29, n.º 1, e), do RJAT.

18 À luz do exposto e tendo em conta, no caso, as posições assumidas pelas partes no processo e a prova documental junta aos autos, incluindo o processo administrativo instrutor junto pela AT nos termos regulamentares, tudo sujeito à análise crítica do Tribunal, este considerou assente e relevante o sobredito quadro factual.

III – FUNDAMENTAÇÃO (cont.)

O Direito

Thema decidendum

19 O objeto do litígio é, no essencial, a questão de saber se determinados investimentos da Requerente (não postos em causa pela Requerida) nos anos ou exercícios de 2020 e 2021, são ou não elegíveis para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), ao abrigo dos artigos 22º e seguintes do Código Fiscal do Investimento (CFI).

20 Na verdade e tal como ficou demonstrado e é aceite pelas partes, durante o ano de 2020, a Requerente efetuou diversos investimentos (conforme documentação junta na fase

administrativa e que integra o procedimento administrativo), no montante total de 275.017,70 €, investimentos que foram efetuados no âmbito do projeto de ampliação da capacidade de produção e de armazenamento da Requerente, integrando a construção de uma nova unidade de armazenamento e a aquisição de todos os equipamentos necessários a operar esta nova unidade de armazenamento.

21 Pretendeu a Requerente que tais investimentos fossem abrangidos pelo RFAI (exercícios de 2020 e 2021) mas a AT indeferiu as reclamações gratuitas apresentadas sustentando que, estando em causa a atividade de transformação de produtos agrícolas, apenas pode beneficiar do RFAI a transformação destes produtos desde que o produto final dela resultante não seja um produto agrícola de acordo com a definição prevista no artigo 38º, do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo I do Tratado.

22 Ou seja, concluindo e abreviando, estando excluídas do RFAI as atividades relacionadas com a atividade agrícola primária e a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE a atividade em causa - “*produção de vinhos comuns e licorosos*” (CAE 11021) – não seria elegível para efeitos de RFAI.

Vejamos então a questão.

23 O RFAI é um benefício fiscal, previsto no Decreto-Lei nº 162/2014, de 31 de Outubro, que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis).

24 O n.º do artigo 2.º do RFAI estatui o seguinte:

O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade inserida nos seguintes códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3):

(...)

Indústrias extrativas e transformadoras - divisões 10 a 33

(...)

(...)

Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais:

(...)

- 25 O artigo 2.º do CFI¹ admitia a concessão de benefícios fiscais, em regime contratual, com um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento de montante igual ou superior a 3 milhões de euros.
- 26 Para tanto, os projetos devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas atividades económicas elencadas nas alíneas do n.º 2, onde se incluem a atividade transformadora e a atividade agrícola, com respeito pelo âmbito setorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR) e do RGIC.
- 27 E o n.º 3 dispõe que cabe aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia definir, por Portaria, os códigos de atividade económica referentes às atividades referidas no n.º 2.
- 28 Por seu turno o n.º 1 do artigo 22.º do CFI, determina que: *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 setorial de aplicação das OAR e do RGIC.*
- 29 O Estado português, através da portaria n.º 282/2014² determinou que não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores “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 (...) [sublinhados nossos].
- 30 O artigo 2.º da Portaria em análise define o âmbito setorial de aplicação do RFAI e determina que, *sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior*³, 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;*

¹ Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31/10

² Artigo 1.º da Portaria 282/2014, de 30 de dezembro

³ Artigo 1.º da Portaria 282/2014, de 30 de dezembro

b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;

(...)

- 31** Donde, a Portaria exclui do âmbito do RFAI as atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE, sem prejuízo de identificar os códigos CAE – Rev 3, divisões 10 a 33 para as indústrias transformadoras.
- 32** Não obstante, o regime definido através do diploma regulamentar 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 finalidade regional (...), 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.*
- 33** Ainda a propósito desta matéria, refira-se que a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, estabelece que *para efeitos da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do RFAI, independentemente da forma que assumo o investimento inicial, apenas se consideram aplicações relevantes os ativos intangíveis que:*
- a) Sejam exclusivamente utilizados no estabelecimento objeto dos benefícios fiscais;*
 - b) Sejam amortizáveis, nos termos das regras contabilísticas em vigor;*
 - c) Sejam adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente; e*
 - d) Permaneçam associados ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos cinco anos, ou três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.*
- 34** Assim, ao abrigo da regulamentação comunitária, mormente, o RGIC – Regulamento Geral de Isenção por Categorias – Regulamento n.º 651/2014, da Comissão de 16/6/2014, a atividade transformadora de produtos agrícolas não está excluída do seu âmbito de aplicação, em resultado da análise e adequada interpretação dos considerandos (10) e (11),

bem assim como dos artigos 1.º n.ºs 1 e 3, e 13.º, alínea b), cujo teor se transcreve de seguida:

Considerandos:

- a. (10) *O presente regulamento deve aplicar-se, em princípio, à maioria dos setores económicos. No entanto, em alguns setores, como a pesca e a aquicultura e a produção agrícola primária, o âmbito de aplicação deve ser limitado à luz das regras especiais aplicáveis.*
- b. (11) *O presente regulamento deve aplicar-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas, desde que se encontrem reunidas determinadas condições. Para efeitos do presente regulamento, nem as atividades de preparação dos produtos para a primeira venda efetuadas nas explorações agrícolas, nem a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores, nem qualquer atividade que prepare um produto para uma primeira venda devem ser consideradas atividades de transformação ou de comercialização.*

Artigo 1º, nº 3, do citado Regulamento nº 651/2014 – Âmbito de aplicação

35 *O presente regulamento não é aplicável aos seguintes auxílios:*

(...)

b) *Auxílios concedidos no setor da produção agrícola primária, com exceção da compensação de custos adicionais que não custos de transporte nas regiões ultraperiféricas, tal como previsto no artigo 15.º, n.º 2, alínea b), dos auxílios em matéria de consultoria a favor das PME, dos auxílios ao financiamento de risco, dos auxílios à investigação e desenvolvimento, dos auxílios à inovação a favor das PME, dos auxílios à proteção do ambiente, dos auxílios a trabalhadores desfavorecidos e a trabalhadores com deficiência;*

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;

- 36** Resulta do preceituado no RGIC que este diploma é aplicável aos auxílios com finalidade regional, como são os previstos no CFI face ao preceituado no artigo 2.º n.º 2 deste Código, sendo o afastamento da aplicação do RGIC estabelecido nos termos do artigo 1.º acima transcrito, depreende-se que este diploma é aplicável aos auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas em todos os casos em que não seja excluído por força do estatuído nos citados pontos (i) e (ii) da alínea c).
- 37** Consequentemente, não se verificando nenhuma das situações indicadas nas subalíneas (i) e (ii) no caso em apreço, tem de se concluir que a aplicação do benefício fiscal do RFAI também não é, à luz do exposto, afastada pelo RGIC.

Artigo 13.º n.º 1 alínea b) do RGIC – Âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional:

A presente secção não é aplicável aos seguintes auxílios:

(...)

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

- 38** Ao excluir do âmbito de aplicação os “auxílios com finalidade regional sob a forma de regimes orientados para um número limitado de setores específicos da atividade económica”, mas esclarecendo que não é como tal considerada a “transformação de produtos agrícolas”, conclui-se que a atividade da Requerente se inclui no âmbito de aplicação do RGIC, pelo que a exceção que se prevê no final do artigo 22.º do RFAI não afasta a aplicação dos seus benefícios àquela atividade.
- 39** Analisando agora as OAR – Orientações para os Auxílios Estatais ao Setor Agrícola – a nota de rodapé (11) referente ao setor agrícola, esclarece que “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.

40 Por seu turno as OAR referem no seu ponto 33:

Em virtude das especificidades do setor, não se aplicam aos auxílios à produção de produtos primários as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (27). Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações.

41 Resulta do teor da segunda parte do ponto 33 que as OAR se aplicam à transformação de produtos agrícolas, dentro dos limites das Orientações.

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

*(168) Os Estados-Membros podem conceder auxílios a investimentos relacionados **com a transformação de produtos agrícolas e a comercialização de produtos agrícolas**, desde que satisfaçam as condições de um dos seguintes instrumentos de auxílio:*

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

43 Assim é que, da análise da legislação comunitária conclui-se que, a atividade, principal da Requerente, de “*produção de vinhos comuns e licorosos (CAE – 11021)*, não é uma das atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR’s a que se refere a parte final do artigo 22.º n.º 1 do CFI; bem pelo contrário, desde que satisfaçam as condições previstas

no RGIC, ou nas OAR na secção em que se insere o ponto 168, são permitidos os auxílios estatais.

- 44** Resulta deste modo de todas estas disposições de direito nacional e europeu, interpretadas articuladamente, que a «*transformação de produtos agrícolas*» inclui a “*produção de vinhos comuns e licorosos*” (CAE 11021), que se enquadram no conceito de «*produto agrícola*» a que se refere a alínea 11) do artigo 2.º do RGIC.
- 45** Ou seja ou dito doutro modo: por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do RGIC, acima transcrito, só se encontra vedada a concessão de auxílios à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações mencionadas nas suas subalíneas i) ou ii) desta disposição normativa, ou seja, “*sempre que o montante dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa; ou sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários.*” O que não está demonstrado ou alegado.
- 46** Assinale-se que o conceito de “*produção agrícola primária*” é definido como sendo “*(...)a produção de produtos da terra (...), enumerados no anexo I do TFUE, sem qualquer outra operação que altere a natureza de tais produtos (...)*” (sublinhado nosso) – cfr artigo 2º - 9), do citado Regulamento
- 47** Posto isto, como a Autoridade Tributária fundou o indeferimento das reclamações gratuitas e as correções ora em causa na falta de enquadramento da atividade da Requerente no âmbito sectorial de aplicação do RFAI por força do preceituado no artigo 1º da Portaria nº 282/2014 e no artigo 22º-1, CFI, a questão essencial que se coloca é a de saber se a atividade da Requerente no setor de transformação e comercialização de produtos agrícolas – em concreto de “*vinhos comuns e licorosos*” – se enquadra no âmbito do aplicação do RFAI.
- 48** Pois bem, reforçando ou insistindo no já exposto supra e na linha jurisprudencial que abaixo se citará e, em particular, do acórdão arbitral proferido no processo do CAAD nº 220/2020-

T, não excluindo o Regulamento Comunitário⁴, abreviadamente designado de RGIC, do seu âmbito de aplicação as atividades de agricultura, nem tão pouco de transformação de produtos agrícolas, não pode a Portaria⁵ de execução excluir a atividade de transformação de produtos agrícolas, uma vez que aquele se sobrepõe a esta.

- 49** Por outro lado, não deixa de assinalar-se que “*definição dos códigos de atividade económica (CAE)*” não é ou corresponde à **definição dessas atividades**: uma coisa é a definição desses códigos por portaria outra será as atividades propriamente ditas definidas no n.º 2, do artigo 2.º, do CFI, objeto dos citados benefícios fiscais, matéria que só poderia ser regulada por lei formal ou decreto-lei autorizado pela AR, nos termos dos artigos 103.º-2 e 165.º-1/i) e 198-1/b), da Constituição
- 50** Ou seja e em bom rigor, a Portaria de execução, o CFI e demais legislação regulamentar, têm de ser entendidos como instrumentos de execução, efetivação e aplicação das normas e dos princípios constitucionais comunitários, não podendo derrogar nem prevalecer sobre eles.
- 51** Por isso é que, não se verificando nenhuma das exclusões de auxílios às atividades económicas da transformação e comercialização de produtos agrícolas, descritos nas subalíneas i) ou ii), da alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º, nem resultando demonstrado que se verificava algum desses requisitos, não é possível afastar a atribuição do benefício fiscal.
- 52** Segue o Tribunal nesta matéria e no essencial a fundamentação e as considerações tecidas nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 463/2019-T, 220/2020-T, 434/2020-T, 98/20221-T, 333/2021-T, 164/2022-T, 642/2022-T e 675/2022-T, publicados em www.caad.org.pt.
- 53** Assim é que e em conclusão: ao desconsiderar o benefício fiscal em causa e proceder à correção nos termos referidos das sobreditas autoliquidações de IRC de 2020 e 2021 e indeferindo as reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente, a AT praticou esses atos fundada em erro sobre os seus pressupostos legais e de facto, ou seja, de que a atividade da Requerente não era elegível para efeitos de RFAI.

⁴ Regulamento Comunitário (UE) n.º 651/2014, da Comissão de 16 de junho de 2014

⁵ Portaria n. 282/2014, de 30 de setembro

Juros indemnizatórios

- 54** A Requerente pagou as quantias liquidadas que, por erro não imputável à AT traduzido na não consideração dos benefícios fiscais decorrentes do Regime Fiscal ao Investimento (RFAI) e só reconhecido após indeferimento das respetivas reclamações graciosas oportunamente apresentadas.
- 55** De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.
- 56** Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.
- 57** O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros

indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“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”* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

- 58** Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.
- 59** No caso em apreço, o indeferimento das reclamações graciosas apresentadas pela Requerente e consequente manutenção das autoliquidações e pagamentos respetivos, constituiu a AT no dever de devolver os excedentes pagos.
- 60** E no que concerne a juros indemnizatórios é também claro que, resultando a ilegalidade de atos imputáveis à Administração Tributária (os citados indeferimentos das reclamações graciosas), os juros serão devidos desde as datas desses indeferimentos nos termos dos artigos 43º-1 e 3, da LGT e 61º, do CPPT e do acórdão do “Pleno” STA para uniformização de jurisprudência, de 22-11-2023 (Proc nº 125/23.4BALS, in www.dgsi.pt), calculados sobre as quantias indevidamente pagas, nos termos do pedido.
- 61** A Autoridade Tributária e Aduaneira dará execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir à Requerente, calculando os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem) e são devidos até à data do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

IV – Decisão

Termos em que, **julgando totalmente o procedente o pedido**, decide este Tribunal Coletivo:

- Anular os atos de indeferimento das sobreditas reclamações gratuitas;
- Anular, nos termos e limites descritos supra, as autoliquidações de IRC dos exercícios de 2020 e 2021;
- Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o IRC pago em excesso em cada um dos citados exercícios, com juros indemnizatórios nos termos anteriormente referidos; e
- Condenar a Requerida nas custas deste processo.

Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306, n.º 2 do CPC, no artigo 97-A, n.º 1, al. a) do CPPT, fixa-se o valor do processo em € 93.165,79, indicado pela Requerente sem contestação da parte contrária.

Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas a cargo da Requerida conforme condenação supra, é fixado em € 2.754,00.

- Notifique-se.
- Comunique-se ao Ministério Público.

Lisboa, 25 de junho de 2024

José Poças Falcão
Presidente do Tribunal Arbitral e Relator

Francisco Melo
(Árbitro Adjunto)

Adelaide Moura
(Árbitra adjunta)