

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 897/2023-T

Tema: IRC; Código Fiscal do Investimento; Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI); Investimento de Substituição.

SUMÁRIO

I – Nos termos dos artigos 1.º e 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, a concessão dos benefícios do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), no âmbito da indústria transformadora, só não ocorre em investimentos relativos à transformação de produtos agrícolas que continuem a ser produtos agrícolas, com exceção do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea c) do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), que considera não aplicáveis os auxílios nas situações aí especialmente previstas.

II – Das Orientações relativas aos Auxílios Estatais com Finalidade Regional para 2014-2020 (OAR), que mencionam que as mesmas se aplicam à “transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas”, deriva a admissibilidade da atividade de transformação de produtos agrícolas em produtos que não podem ser qualificados como produtos agrícolas, para efeitos do RFAI.

III – O processamento industrial de leguminosas secas e concentrado de tomate em alimentos apertizados, enquanto alimentos prontos a consumir, após embalagem em recipientes herméticos que permitem a sua conservação e introdução no mercado, não pode ser enquadrada como uma atividade de transformação de produtos agrícolas na aceção do Anexo I do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

IV – As aquisições de bens de substituição não se configuram como investimento inicial, de acordo com o artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, em execução do RGIC.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo, Adelaide Moura e Jorge Carita, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. **A..., LDA.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., ..., ...-... ..., ... (“Requerente”), vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do RJAT, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação adicional de IRC n.ºs 2023... e 2023..., relativos aos períodos de tributação de 2020 e 2021, que apuraram, respetivamente, um montante de imposto a pagar de € 337.244,47 e de € 48.778,14, bem como os correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas, requerendo a anulação dos atos e o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“Requerida”, “Autoridade Tributária” ou “AT”).

2. Sinteticamente, a Requerente fundamenta o pedido nos seguintes termos:

a) A Requerente é uma sociedade por quotas que está classificada no CAE principal 10395 (Preparação e Conservação de Frutos e Produtos Hortícolas por outros Processos) e nos CAE secundários 10320 (Fabricação de Sumos de Frutos e de Produtos Hortícolas) e 10613 (Transformação de Cereais e Leguminosas).

2.

- b) A Requerente procedeu à entrega da correspondente declaração Modelo 22, referente ao exercício de 2020, tendo considerado um investimento realizado nesse ano, na parte elegível, como dedução à coleta do IRC, em sede de benefício fiscal RFAI, como segue:

Período a que respeita o benefício	Saldo caducado	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
2 2020	3 0,00 €	713 0,00 €	714 356.736,62 €	715 307.958,48 €	716 48.778,14 €
2 SUBTOTAL	3 0,00 €	713 0,00 €	714 356.736,62 €	715 307.958,48 €	716 48.778,14 €
TOTAL	3 0,00 €	713 0,00 €	714 356.736,62 €	715 307.958,48 €	716 48.778,14 €

- c) Todavia, a Autoridade Tributária, no âmbito de uma ação de inspeção, desconsiderou o referido benefício fiscal em virtude de o investimento em causa não se enquadrar no RFAI e corrigiu o valor de dedução à coleta, nos exercícios de 2020 e 2021, a zero, como segue:

Anexo D Modelo 22	Campo		2020	
			Valores base	Valores corrigidos
713	Saldo não deduzido no período anterior	0,00 €	0,00 €	
714	Dotação do período	356.736,62 €	0,00 €	
715	Dedução do período	307.958,48 €	0,00 €	
716	Saldo que transita para período(s) seguinte(s)	48.778,14 €	0,00 €	

- d) A Requerente tem 3 linhas de produção, sendo que as 1ª e 2ª linhas de produção se dedicam à transformação de leguminosas e a 3ª linha de produção é de polpa de tomate e molhos.
- e) No que se refere às leguminosas, são produzidas nos seus países de origem e são adquiridas aos produtores por outras entidades que executam as operações de secagem, pré-limpeza, seleção, calibragem, embalamento e preparação para venda.
- f) O principal fornecedor da matéria-prima (leguminosas secas) à Requerente é a sociedade B..., S.A., sua participada, sendo os produtos provenientes de importação a empresas preparadoras.
- g) Portanto, o processo de transformação iniciado pela Requerente incide sobre matérias-primas secundárias e, por isso, os produtos que sofrem a transformação tornam-se num produto composto.

-
- h) No que diz respeito à 3ª linha de produção relativa à polpa de tomate e molhos apertizados, o principal fornecedor é a sociedade espanhola C..., que adquire o tomate a produtores de tomate.
- i) A primeira transformação do tomate processa-se nas instalações dos fornecedores espanhóis, os quais selecionam os tomates, retiram-lhe as peles, procedem à sua transformação através de um processo de drenagem, tendo em vista a obtenção do concentrado de tomate, que consubstancia a matéria-prima para o processo industrial da 3ª linha de produção.
- j) Seguidamente, nas suas instalações fabris, a Requerente procede à transformação do produto, adicionando água ao preparado, ervas aromáticas e outros temperos que depois são colocados em garrafas de vidro ou lata, e são remetidos à capsulagem a uma temperatura quente para posterior pasteurização do produto.
- k) Portanto, quer no que respeita às leguminosas, que dão origem a conservas em lata e em frasco prontas a consumir, quer no que respeita à polpa de tomate e aos molhos de tomate temperados, a atividade industrial da Requerente não inclui a primeira transformação dos produtos, produtos estes que são submetidos a uma transformação industrial quando chegam às instalações fabris da Requerente, que os altera por completo, sob o ponto de vista físico, químico e fisiológico, não podendo dizer-se que a Requerente comercializa produtos agrícolas.
- l) Em 2020 a Requerente adquiriu dois veículos novos (matrículas ... e ...) que os serviços da Autoridade Tributária referem que foram indevidamente enquadrados para efeitos do benefício do RFAI, por considerarem que os mesmos não constituíram um investimento inicial, mas sim um investimento de substituição, dando ênfase ao disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que determina que o RFAI apenas é aplicável a investimentos iniciais e não de substituição.
- m) Considerando a Autoridade Tributária que a aquisição dos veículos teve como propósito substituir equipamentos de transporte com características semelhantes, que haviam sido vendidos em 23-12-2019.
- n) Defende a Requerente que apesar de estes veículos estarem também homologados para o transporte até 60 toneladas, tal como acontecia com os vendidos em 2019, com a aquisição

destes veículos a Requerente duplicou a capacidade de transporte de mercadorias, em relação ao ano de 2019, uma vez que os veículos novos permitem transportar dois contentores em simultâneo, contrariamente à frota que a Requerente dispunha antes do referido investimento, que apenas permitia o transporte de um contentor por veículo.

- o) Entende a Requerente que o investimento efetuado na aquisição das viaturas contribuiu para o aumento da capacidade do estabelecimento que já existia, pois, através da aquisição destes carros, a Requerente conseguiu otimizar o transporte de mercadorias entre a fábrica e os terminais de entrega de contentores, que, de forma inerente, está associado ao aumento da capacidade do estabelecimento que já existia, a fábrica.
- p) Considera também a Requerente que os atos tributários impugnados violam o direito da União Europeia e o direito interno.
- q) A Comissão adotou o Regulamento (UE) n.º 651/2014, designado por Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), que, em aplicação do artigo 107.º do TFUE, declara compatíveis com o mercado interno certas categorias de auxílios do Estado, incluindo os auxílios com finalidade regional, e tendo também emitido as orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR) que se destinam a definir as condições ao abrigo das quais poderão ser concedidos esses auxílios.
- r) Em consonância com o estabelecido no artigo 38.º do TFUE, o artigo 2.º, n.º 10 do RGIC define como 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”.
- s) Por outro lado, a atividade da Requerente não se encontra abrangida pela exceção estabelecida pelo artigo 1.º, n.º 3, alínea c) do RGIC, que se refere apenas aos casos em 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 “o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários”.

- t) Acresce ainda que as OAR preveem, expressamente, no ponto 10, que “A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas”.
- u) De onde se conclui que a Requerente se enquadra no âmbito da atividade de transformação de produtos agrícolas, tal como se encontra definida no RGIC, e obedece às condições previstas nas OAR, na medida e que os produtos que comercializa são o resultado de um segundo e/ou terceiro estágio de transformação que não podem já ser tidos como produtos agrícolas.
- v) No âmbito do direito interno, cabe considerar que o RFAI, nos termos do artigo 22.º do Código Fiscal de Investimento (CFI), é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam atividade nos sectores previstos no n.º 2 do artigo 2.º, onde se inclui a indústria transformadora, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR relativas aos auxílios com finalidade regional e do RGIC, podendo concluir-se que a atividade industrial da Requerente, não só se encontra abrangida pelo âmbito de aplicação dos benefícios fiscais ao investimento, tal como prevê aquele dispositivo do CFI, como também não está excluída do âmbito sectorial do RGIC e das OAR.
- w) Por outro lado, o artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, ao considerar não elegível para a concessão de benefícios fiscais a atividade de “transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE”, terá pretendido referir-se à produção agrícola primária, bem como às atividades de preparação para a primeira venda na exploração agrícola ou qualquer outra atividade que prepare o produto para primeira venda.
- x) Mas ainda que assim se não entenda, a Portaria n.º 282/2014, enquanto diploma regulamentar, não pode afastar o regime constante do artigo 22.º do CFI, nem as regras de direito europeu, restringindo, para efeitos da atribuição dos benefícios fiscais, o núcleo de atividades que se encontravam legalmente abrangidas por essas disposições de valor paramétrico superior.
- y) No que se refere à correção tributária baseada nos veículos de transporte, a Requerente confirma que, com referência ao período de 2020, procedeu à apresentação do montante de

€ 1.426.946,49, a título de investimentos elegíveis para o RFAI, correspondentes a uma dotação no montante de € 356.736,62 para dedução à coleta.

- z) No que diz respeito aos investimentos referentes às máquinas de “Rotulagem – Máquina para latas”, “Rotulagem – Etiquetadora”, “Rotulagem – Otimização de automação em paletizadores” e “Caldeira Nova”, a Requerente declara que não abrangem o pedido de pronúncia arbitral, e que nem se irá pronunciar sobre a não elegibilidade destes investimentos no RFAI do exercício de 2020, uma vez que apesar de ter feito vários pagamentos em 2020, a entrega dos mesmos e o início de funcionamento, ocorreu apenas no ano de 2021, e como tal, aqueles investimentos respeitam ao exercício de 2021.
- aa) Relativamente à aquisição das viaturas, tituladas pelas faturas n.ºs 10005705 e 10005824, datadas de 05-03-2020 e de 19-05-2020, no montante de € 41.000,00 cada, e identificadas pelas matrículas ... e ..., não pode a Requerente concordar com o entendimento da AT de que as aquisições das viaturas não constituem novas adições ao ativo fixo tangível, ao abrigo do artigo 22.º do CFI, bem como do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.
- bb) A Requerente procedeu à aquisição dos dois veículos identificados para poder otimizar o transporte de mercadorias entre as suas instalações e terminais de entrega de contentores.
- cc) Esta compra foi motivada pela necessidade da Requerente, em cada transporte de mercadorias, aumentar a tonelagem e capacidade transportada, tendo por isso, adquirido os referidos veículos, cuja potência de tração é superior àqueles alienados no final de 2019.
- dd) Os veículos alienados no ano de 2019, com as matrículas ..., ..., ..., tinham uma potência máxima útil de 294 Kilowatts, 265 Kilowatts, e 316 Kilowatts, respetivamente.
- ee) Os veículos adquiridos no ano de 2020, com as matrículas ... e ..., dispõem de uma potência máxima útil de 390 Kilowatts.
- ff) O facto de os veículos estarem homologados para transportar a mesma quantidade de mercadorias, ou seja, 60 toneladas, não significa que tenham a mesma potência, pois a potência está associada à capacidade do motor do carro atingir uma certa velocidade, de forma mais rápida, e de ter força motriz e resistência mecânica suficiente para se deslocar e atingir uma certa velocidade nos vários tipos de vias rodoviárias em que circula.

- gg) Os “camiões tratores” que foram adquiridos têm, efetivamente, uma capacidade mais rápida, e uma resistência mecânica maior para se conseguirem deslocar nos vários circuitos rodoviários em que circulam.
- hh) Sendo que a potência dos anteriores veículos não era suficiente para otimizar o transporte das mercadorias, pois, ainda que os veículos transportassem as 60 toneladas de mercadoria, não o faziam de forma eficiente, não tendo resistência mecânica nem força motriz suficiente para executar a função necessária.
- ii) Os colaboradores que conduziam estes veículos queixavam-se do tempo despendido neste transporte e da falta de resposta dos camiões em situações de subidas, bem como a dificuldade de transportar grandes quantidades de mercadoria nestes veículos.
- jj) Por essa razão, a ora Requerente tomou a decisão de vender estes veículos e adquiriu os novos já supra identificados, com uma potência consideravelmente superior aos anteriores, isto é, 390 Kilowatts.
- kk) O facto de os novos veículos terem uma potência superior aos veículos vendidos em 2019, torna a sua utilização mais eficiente e produtiva, não só porque os carros são mais rápidos na sua deslocação, como também, permitem que as viagens de transporte de mercadorias se realizem com mais autonomia e agilidade, e com menos custos de manutenção, o que permite transportar mais em menos tempo.
- ll) Com a aquisição destes veículos, a Requerente duplicou a capacidade de transporte de mercadorias, em relação ao ano de 2019, uma vez que os veículos novos permitem transportar dois contentores em simultâneo, contrariamente à frota que a Requerente dispunha antes do referido investimento, que apenas permitia o transporte de um contentor por veículo.
- mm) Acresce que a Requerente já obteve três decisões totalmente favoráveis proferidas pelo Tribunal Arbitral sobre a correção efetuada pelos serviços inspetivos em crise, no que respeita aos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019.
- nn) Conclui a Requerente no sentido de que a correção efetuada pelos serviços de inspeção tributária, na parte respeitante ao RFAI, é ilegal por vício de violação de lei interna e de normas de direito europeu, aplicáveis nos termos do disposto no artigo 8.º, n.º 4 da CRP.

-
- oo) Reconhecendo-se a ilegalidade do procedimento adotado pela AT e, em consequência, a ilegalidade dos atos de liquidação em crise, deve a Requerente ser ressarcida dos montantes pagos indevidamente, na proporção correspondente ao valor objeto de impugnação no presente pedido arbitral.
- pp) Para além das quantias referentes ao imposto indevidamente liquidado e pago, relativo ao ano de 2020 e 2021, a Requerente deverá ainda ser ressarcida através do pagamento de juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento indevido do imposto até efetivo e integral pagamento, à taxa de 4%, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10 e 43.º, n.º 4 da LGT, 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/03, de 8 de abril.

3. Por sua vez, a Autoridade Tributária sustenta que:

- a) A “transformação e comercialização de produtos agrícolas” enumerados no anexo I do TFUE não é elegível para efeitos do RFAI, conforme o disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, aplicando-se, para esse efeito, as definições de atividades económicas do artigo 2.º do RGIC.
- b) Pela conjugação das alíneas 10) e 11) do artigo 2.º do RGIC, conclui-se que a transformação de produtos agrícolas é qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que ainda continua a ser um produto agrícola, ou seja, um produto enumerado no anexo I do TFUE.
- c) Por outro lado, a transformação e comercialização de produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas enumerados no mesmo anexo estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola e não às OAR.
- d) Conclui-se que a Requerente procede à transformação de produtos agrícolas que resultam em produtos agrícolas, enumerados no Anexo I do TFUE, encontrando-se excluída do âmbito do RFAI, por força do disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do CFI, que na sua parte final, excepciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR.

-
- e) De resto, os serviços da inspeção sustentaram a sua atuação, defendendo que as aplicações efetuadas pela Requerente, relativamente aos veículos adquiridos, não preenchem os pressupostos para se qualificarem como “investimentos iniciais”, mas sim “investimentos de substituição”.
- f) É insofismável, da interpretação de todos os normativos e diretrizes que regulam os auxílios de Estado e os benefícios fiscais, que o investimento de substituição não integra o conceito de investimento inicial.
- g) Não está em causa que os vários investimentos em ativos realizados no período 2020 sejam necessários e contribuam para a melhoria do processo produtivo, com o que a Requerida não concorda é que os investimentos em análise, designadamente em relação às viaturas adquiridas, se enquadrem como um investimento novo para efeitos de “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, antes sendo o resultado de uma necessidade constante e fundamental para melhorar o funcionamento geral da empresa e complementar os ativos preexistentes, naquilo que descreveríamos como crescimento/desenvolvimento regular da empresa, sob pena de esta desaparecer, por obsolescência.
- h) A aquisição dos novos veículos é uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos, sendo que tais investimentos não integram o conceito de investimento inicial, por serem decorrentes de uma necessidade regular para o processo de laboração normal da Requerente, investimentos que teria sempre de suportar no desenvolvimento normal da sua atividade industrial e independentemente do benefício fiscal.
- i) Não obstante os investimentos em causa terem como objetivo comum o aumento da rentabilidade da empresa, o melhoramento da produtividade, a redução do desperdício e modernização da empresa, não se inseriram numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente.
- j) Conclui a Requerida no sentido da improcedência do pedido arbitral.

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 29-11-2023 e notificado à AT em 30-11-2023.

Notificada em 06-02-2024, a AT apresentou a sua resposta em 11-03-2024, juntando o respetivo processo administrativo.

No seguimento do processo, por requerimento de 22-03-2024, a Requerente manteve interesse na prestação de declarações de parte e produção de prova testemunhal quanto a toda a matéria de facto que não fosse exclusivamente suscetível de prova documental, e prescindiu de três testemunhas.

Por despacho arbitral de 09-04-2024 foi agendada para o dia 22-05-2024 a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada a prestação de declarações de parte e produção de prova testemunhal arrolada.

Na reunião, o representante da Requerida declarou prescindir da inquirição da testemunha D..., por si arrolada, tendo prosseguido a diligência com as declarações de parte do Senhor E... e com a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente Senhor F..., Senhor G..., Senhora D. H... e Senhor I... .

Foram apresentadas alegações escritas pela Requerente e pela Requerida.

5. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 6 de fevereiro de 2024.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente, encontra-se regularmente constituído, e o pedido é tempestivo, tudo nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2 e 10.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades. Não há assim qualquer obstáculo à apreciação da causa. Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentação

1. Matéria de facto

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

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas que não é caracterizada como micro, pequena ou média empresa, e está inscrita quanto ao exercício da sua atividade principal no CAE 10395 “Preparação e Conservação de Frutos e Produtos Hortícolas por outros Processos” e atividade a título secundário nos CAE 10320 “Fabricação de Sumos de Frutos e de Produtos Hortícolas” e CAE 10613 “Transformação de Cereais e Leguminosas”.

- b) A Requerente tem três linhas de produção na fábrica, sendo que a 1ª e 2ª linhas destinam-se à transformação de leguminosas e a 3ª linha à produção de polpa de tomate e molhos (derivados do tomate).
- c) No que respeita às 1ª e 2ª linhas de produção, a Requerente adquire as matérias-primas à sociedade B..., S.A. que tem sede no mesmo polo industrial, cujo objeto social é a indústria de moagem, comércio de cereais, descasque e transformação de frutos de casca rijas comestíveis.
- d) A atividade da Requerente, em relação à produção de leguminosas, consideradas as 1ª e 2ª linhas de produção, ocorre da seguinte forma:
- (i) A Requerente receciona diariamente nas suas instalações produtos, designadamente, leguminosas secas, tais como, feijão branco, feijão manteiga, feijão encarnado, grão de bico, adquiridos à sociedade B..., S.A.;
- (ii) Os referidos produtos são importados pela B..., S.A. e tratam-se de leguminosas cultivadas nos seus países de origem, que passam por um processo que inclui a operação de apanha e corte das plantas, a sua recolha e trilha, assim como, são sujeitas a uma pré-limpeza com o intuito de eliminar raízes e corpos estranhos, sendo, posteriormente, ensacadas para exportação;
- (iii) A B..., S.A., aquando da receção das leguminosas importadas procede à primeira transformação desses produtos agrícolas primários em território nacional;
- (iv) Este processo de transformação abrange as seguintes operações: as leguminosas voltam a ser selecionadas mecanicamente, limpas através da sua crivagem e aspiração, máquina despedradora (remoção de pedras), máquina densimétrica (separação por densidade através de almofada de ar), deteção de metais e escolha eletrónica com vista à remoção de corpos

estranhos (produto não conforme), bagos escuros e inspeção visual humana (seleção por cor).

De seguida, ao chegarem às instalações da Requerente, as matérias-primas (leguminosas secas) são sujeitas às seguintes etapas de transformação:

(v) Processo de hidratação, em silos de elevada capacidade, nos quais os produtos são demolidos em água;

(vi) Processo de primeira fase de cozimento/escaldão, que culmina com um processo de arrefecimento;

(vii) Processo de inspeção eletrónica (remoção de grãos não característicos);

(viii) Enchimento das latas e dos frascos (introdução do produto, do líquido de cobertura e fecho da embalagem em cravadeira ou capsuladora, tratando-se de lata ou frasco de vidro);

(ix) Esterilização dos produtos em autoclave a uma temperatura de 120.0 graus, (que consubstancia um segundo processo de cozimento à pressão 3 bar);

(x) Controlo de qualidade pela passagem dos frascos e latas por uma máquina de raio x (que procede à verificação da existência de qualquer corpo estranho, expurgando as latas e frascos desconformes);

(xi) Rotulagem automática colocada consoante a marca do produto a comercializar;

(xii) Embalamento automático em tabuleiros de cartão envolvidos com filme plástico retráctil, seguido de acondicionamento em paletes, também envolvidas em filme plástico estirável, e posterior encaminhamento para armazém através de carris e navete;

- (xiii) Armazenamento em armazém automático através de elevadores, navetes e shuttles para arrumação de produto para futuro carregamento em camiões.
- e) No que que respeita à 3ª linha de produção, o seu principal fornecedor é a sociedade C..., com sede em Badajoz, Espanha, que adquire o produto a produtores de tomate;
- f) A atividade da Requerente, em relação à polpa de tomate e molhos apertizados, 3.ª linha de produção da fábrica, desenvolve-se da seguinte forma:
- (i) A primeira transformação do tomate ocorre nas instalações dos fornecedores espanhóis, os quais selecionam os tomates, retiram-lhes as peles, procedem à sua transformação através de um processo de drenagem, com vista à obtenção do preparado de tomate, que consubstancia a matéria-prima para o processo industrial da 3ª linha de produção da Requerente;
- (ii) A Requerente receciona concentrado de tomate em pasta que chega às instalações da mesma, acondicionado em bidons de 230 kg, para, posteriormente, produzir polpa de tomate e molhos;
- (iii) Posteriormente, a Requerente processa o concentrado de tomate, adicionando água ao preparado e, por vezes, adiciona ervas aromáticas ou outros temperos.
- (iv) Segue-se o enchimento em garrafa de vidro ou lata e capsulagem a quente para posterior pasteurização;
- (v) As latas e os frascos de polpa de tomate são rotulados, embalados, acondicionados e armazenados pela Requerente para posterior venda ao cliente final (cadeias de distribuição, retalhistas, hipermercados).

- g) Quer no que respeita às leguminosas, que dão origem a conservas em lata e em frasco prontas a consumir, quer no que respeita à polpa de tomate e aos molhos de tomate temperados, a atividade industrial da Requerente não inclui a primeira transformação dos produtos, mas uma segunda e/ou terceira transformação dos produtos que são rececionados nas suas instalações fabris.
- h) Em 23-12-2019, a Requerente procedeu à venda de três camiões da respetiva frota de equipamentos de transporte, cujas matrículas eram ..., ... e
- i) O camião tractor com matrícula ... dispunha de capacidade para 60 toneladas, conforme homologação à data, e potência útil máxima de 316 kW.
- j) O camião tractor com matrícula ... dispunha de capacidade para 60 toneladas e potência útil máxima de 294 kW.
- k) O camião tractor com matrícula ... dispunha de capacidade para 60 toneladas e potência útil máxima de 265 kW.
- l) Os camiões tractores vendidos suportavam um contentor cada, eram antigos e ineficientes, registavam bastantes quilómetros transitados e apresentavam desgastes e avarias.
- m) Em 2020, a Requerente procedeu à aquisição de dois novos camiões tractores, cujas matrículas são ... e
- n) Os camiões tractores adquiridos dispõem de capacidade para 60 toneladas cada e potência útil máxima de 390 kW.
- o) Os camiões tractores adquiridos suportam dois contentores cada e apresentam melhorias de eficiência face aos camiões tractores vendidos.

- p) A Requerente procedeu à entrega da declaração Modelo 22, referente ao exercício de 2020, em que considerou o investimento realizado em 2020, destinado ao aumento da capacidade instalada do estabelecimento existente, com uma dotação de € 356.736,62 no âmbito do RFAI, e a consequente dedução à coleta do IRC no montante de € 307.958,48.
- q) A Requerente foi alvo de uma ação de inspeção tributária respeitante ao exercício de 2020, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2022..., destinada a verificar a legalidade da dedução à coleta do benefício fiscal RFAI relativamente ao período de tributação de 2020.
- r) Em sede de inspeção tributária, a Requerente clarificou que o investimento em “equipamentos de transporte” visou “garantir a continuidade da otimização e eficiência dos processos (...), promovendo a capacitação operacional da A... face ao incremento prospetivado ao nível da sua capacidade produtiva e necessidades acrescidas de escoamento do produto”.
- s) No âmbito do projeto de Relatório de Inspeção, a Requerida considerou que “a A... procede à transformação de produtos agrícolas que resultam em produtos agrícolas, enumerados no Anexo I do TFUE, encontrando-se excluída do âmbito do RFAI, por força do disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do CFI, e do próprio n.º 1 do artigo 22.º deste diploma, que na sua parte final, exceciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR” e que “o RFAI apenas é aplicável a investimentos iniciais e não de substituição”.
- t) Após notificação, a Requerente exerceu o direito de audição prévia relativamente ao projeto de Relatório de Inspeção Tributária.
- u) No Relatório de Inspeção Tributária final, os serviços inspetivos mantiveram o sentido do projeto e determinaram a seguinte correção aritmética quanto ao valor do benefício fiscal:

	Liquidação com benefícios fiscais	Liquidação sem benefícios fiscais
Matéria coletável (MC)	2 753 820,67 €	3 085 284,76 € A)
Tx de 17%	0,00 €	0,00 €
Tx de 21%	578 302,34 €	647 909,80 €
1- Coleta	578 302,34 €	647 909,80 €
2- Derrama estadual (((LT-1,5M) x 3%, até 7,5M)	37.614,62 €	47.558,54 €
(1 + 2) Coleta total	615.916,96 €	695.468,34 €
Deduções à coleta (alíneas a) a c) do n.º 2 do art.º 90.º CIRC)		
RFAI	0,00 €	0,00 €
IRC liquidado	615.916,96 €	695.468,34 €
Limite previsto no art. 92.º n.º 1 do CIRC (90% X €695.468,34)		625.921,51 €
Valor a inscrever no campo 371 Q10 da Modelo 22 - Resultado da Liquidação (€625.921,51 - €615.916,96)		10.004,55 €

A) Este valor corresponde ao somatório da matéria coletável corrigida do benefício fiscal referente aos donativos previstos no artigo 62º do EBF (€244.581,33 (conta 6882)+€85.396,91(majorações)) e do valor da majoração das quotizações empresariais (€1.485,85).

- v) Acrescentando o Relatório de Inspeção Tributária que “deverá igualmente ser corrigido o saldo da dotação de RFAI de 2020 que transitou em reporte para 2021 e respetiva dedução.”
- w) Embora discordando, a Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado.
- x) O pedido de pronúncia arbitral deu entrada em 29 de novembro de 2023.

2. Factos não provados

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

- a) A aquisição de dois camiões tratores novos em substituição de três camiões tratores antigos possibilita o aumento da capacidade de escoamento e distribuição de produtos da fábrica;
- b) Embora a capacidade homologada de 60 toneladas se mantenha face aos veículos alienados, o aumento da potência e do número de contentores suportados pelos veículos novos permite a duplicação da capacidade de transporte de mercadorias.

Não existem quaisquer outros factos não provados relevantes para a decisão da causa.

3. Motivação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada, nos termos do artigo 123.º, n.º 2 do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência e conhecimento, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC e regras gerais do CC. O princípio da livre apreciação não domina na apreciação das provas produzidas apenas quando a força probatória de certos meios se encontra estabelecida na lei.

Em concreto, a convicção do Tribunal fundou-se na prova produzida nos autos, incluindo os documentos e o processo administrativo juntos pelas partes, bem como a prova testemunhal.

Nos termos do artigo 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.

Nos termos do artigo 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal cingir-se-á à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam.

4. Matéria de direito

Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI)

- a) A Autoridade Tributária considerou não elegível, para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI), o investimento realizado pela Requerente no período de tributação de 2020, por considerar que teve por objeto uma atividade económica enquadrada no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas, de acordo com a definição constante do artigo 38.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e enumerada no anexo I a esse Tratado sob a nomenclatura “Preparados de produtos hortícolas de frutas e de outras plantas ou partes de plantas” (capítulo 20), e, como tal, se encontra excluída do âmbito de aplicação do benefício fiscal pelo artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.
- b) A Requerente contrapõe que por “produtos agrícolas”, para efeitos do disposto no artigo 38.º do TFUE, devem entender-se “os produtos do solo”, bem como os “produtos do primeiro estágio de transformação que estejam em relação direta com estes produtos” e que se encontram listados no Anexo I do TFUE, e não incluindo os produtos do segundo, terceiro, ou quarto estágio de transformação que estejam em relação direta com os produtos agrícolas constantes do referido Anexo I. Acrescenta que a sua atividade se encontra inserida no âmbito sectorial do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), como também no âmbito sectorial das Orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR). Isso porque o artigo 1.º, n.º 3, alínea c) daquele Regulamento apenas exclui do âmbito da sua aplicação “os auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas, nos seguintes casos: i) sempre que o auxílio for fixado com base no preço ou na quantidade de produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados no mercado pelas empresas em causa e ii) sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores agrícolas primários”. E, por sua vez, o ponto 10 das OAR, referindo-se ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional, admite a aplicação dessas orientações à “transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas”.

-
- c) A questão em debate é, pois, a de saber se o projeto de investimento realizado pela Requerente no âmbito da transformação de produtos agrícolas se encontra abrangido pelo regime fiscal de apoio ao investimento.
- d) Interessa começar por efetuar o necessário enquadramento jurídico da questão.
- e) O Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou o novo Código Fiscal do Investimento (CFI) e procedeu à revisão global dos regimes de benefícios ao investimento e à capitalização, teve em vista, como ressalta da sua nota preambular, adaptar o regime legal ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 e, por outro lado, reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas.
- f) Referindo-se ao âmbito objetivo dos benefícios fiscais contratuais ao investimento público, o artigo 2.º, nos seus n.ºs 2 e 3, dispõe o seguinte:

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

- a) Indústria extrativa e indústria transformadora;*
- b) Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;*
- 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.

- g) O CFI estabelece igualmente o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), regulado nos artigos 22.º e seguintes, sendo que esse artigo 22.º, sob a epígrafe “Âmbito de aplicação e definições”, dispõe no seu n.º 1 os seguintes termos:

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

- h) Por seu lado, a Portaria n.º 282/2014, em execução do disposto no n.º 3 do referido artigo 2.º do CFI, estabelece o seguinte:

Artigo 1.º

Enquadramento comunitário

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

de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.

Artigo 2.º

Âmbito setorial

Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior, as atividades económicas previstas no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, correspondem aos seguintes códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro:

Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;

Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;

Alojamento - divisão 55;

Restauração e similares - divisão 56;

Atividades de edição - divisão 58;

Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;

Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;

Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;

Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;

Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;

Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.

- i) Também a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro dispõe o seguinte:

Artigo 1.º

Objeto

1 - A presente portaria procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (adiante RFAI) e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (adiante DLRR) estabelecidos, respetivamente, nos Capítulos III e IV do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), ao abrigo do qual foram aprovados e, quando aplicável, 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 (adiante OAR). (...)

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

1 - 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 atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC. (...)

- j) 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 para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 27 de julho de 2013, e o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que aprovou o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014”, sendo em atenção ao direito europeu que “são também definidos na portaria os sectores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais”.

- k) O normativo básico para a concessão do benefício fiscal é o artigo 2.º do CFI, que faz referência, como atividade económica elegível, à indústria transformadora. Como se observou no acórdão do CAAD, proferido no Processo n.º 545/2018-T, acessível em www.caad.pt, que abordou esta matéria, importa ter presente que o elenco de atividades constante daquele preceito legal não é exaustivo, visto que se limita a enunciar o conjunto de atividades económicas abrangidas pelos projetos de investimento a título meramente exemplificativo. Em todo o caso, como resulta do proémio desse artigo 2.º, a atividade económica elegível haverá de respeitar o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).
- l) Por outro lado, a elegibilidade dos projetos fica ainda dependente, em concreto, da especificação dos códigos de atividade económica (CAE), que o legislador remeteu para diploma regulamentar, especificação essa que igualmente haverá de ter em conta as restrições enunciadas no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, entre as quais se conta a não elegibilidade dos projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

- m) Em todo este contexto, interessa começar por chamar à colação o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, que declara as categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, e em especial o seu artigo 1.º que define o âmbito de aplicação do Regulamento.
- n) Esse artigo, no seu n.º 1, enuncia um conjunto de categorias de auxílio a que o Regulamento é aplicável, aí se incluindo os auxílios com finalidade regional (alínea a) da disposição legal), e os subsequentes n.ºs 2, 3 e 4 enumeram os auxílios que se encontram excluídos do seu âmbito de aplicação. Pela sua direta conexão com o caso em análise, releva sobretudo o que dispõe o artigo 1.º, n.º 3, alínea c), em que se consigna o seguinte:

O presente regulamento não é aplicável aos seguintes auxílios: (...)

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

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

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

- o) Para densificar o que se entende por “transformação e comercialização de produtos agrícolas” cabe considerar as definições que constam do artigo 2.º do RGIC, especialmente as das suas alíneas 9), 10) e 11):

9) «Produção agrícola primária», a produção de produtos da terra e da criação animal, enumerados no anexo I do Tratado, sem qualquer outra operação que altere a natureza de tais produtos;

10) «Transformação de produtos agrícolas», qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, com exceção das atividades realizadas em explorações agrícolas necessárias à preparação de um produto animal ou vegetal para a primeira venda;

11) «Produto agrícola», um produto enumerado no anexo I do Tratado, exceto os produtos da pesca e da aquicultura constantes do anexo I do Regulamento (UE) n.º 1379/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013;

- p) Entre os produtos elencados no referido anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constam os “preparados de produtos hortícolas de frutas e de outras plantas ou partes de plantas” (capítulo 20).
- q) Numa aproximação ao caso concreto, resulta de todas estas disposições de direito europeu, interpretadas articuladamente, que a concessão do benefício fiscal só não ocorre, no âmbito da indústria transformadora, em relação a projetos de investimento de transformação de produtos agrícolas que continuem a ser produtos agrícolas, com a exceção a que se refere o artigo 1.º, n.º 3, alínea c) do RGIC, que considera não aplicáveis os auxílios nas situações aí especialmente previstas.
- r) Revertendo à situação em análise, e como decorre do relatório de inspeção tributária, o que se constata é que a Autoridade Tributária baseou a exclusão do benefício fiscal no disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, no ponto em que aí se refere que não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as "atividades económicas da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia", isto é, quando se trate de operações realizadas sobre um produto agrícola que continue a ser um produto agrícola.

- s) Ora, resulta, com evidência, de todos os elementos dos autos que a atividade da Requerente não se traduz na transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola.
- t) A Requerente procede ao processamento industrial de leguminosas secas e concentrado de tomate que adquire a terceiras empresas, sendo estas que preparam os produtos diretamente provenientes dos produtores agrícolas mediante uma primeira transformação de limpeza, escolha, calibragem, secagem e embalagem e que, no caso do concentrado de tomate, consiste já numa matéria prima secundária na medida em que é objeto de uma transformação primária através de operações de concentração. O processo de transformação realizado nas instalações da Requerente, que se encontra descrito nas alíneas b) a g) da matéria de facto provada, visa a produção de alimentos apertizados, entendendo-se como tal o alimento pronto a consumir, submetido a processo térmico após embalagem em recipiente hermético (lata, vidro, plástico ou outros materiais com resistência térmica), e que deve garantir uma esterilização comercial, ou seja, que o alimento deva ficar estável à temperatura ambiente durante cerca de um ano.
- u) A transformação de leguminosas secas origina produtos cozidos, prontos a consumir e com elevado poder de conservação, e, do mesmo modo, a partir do concentrado de tomate adquirido às empresas preparadoras a Requerente processa dois tipos de produtos (polpa de tomate e molhos) que são embalados em lata ou frasco e submetidos a tratamento térmico por forma a garantir a sua estabilidade à temperatura ambiente.
- v) A este propósito, importa ter presente o que refere o considerando (11) do RGIC:

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 transformadores, nem

qualquer atividade que prepare um produto para a primeira venda, devem ser consideradas atividades de transformação ou de comercialização.

- w) Como daqui se depreende, não podem ser tidas como atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas as atividades de preparação de produtos para uma primeira venda ou para uma primeira venda por um produtor primário a revendedores ou transformadores agrícolas. E é a esse tipo de preparados a que se refere o Capítulo 20 do Anexo I do TFUE.
- x) Não é esse o caso quando uma empresa adquire produtos preparados, na aceção do Capítulo 20 do Anexo I do TFUE, e os transforma através de um processo industrial em produtos apertizados, embalados hermeticamente e destinados a serem conservados e comercializados por um longo período de tempo.
- y) Acresce que, por força do disposto no artigo 1.º, n.º 3, 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).
- z) Ora, de acordo com as regras do direito probatório material, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (artigo 74.º, n.º 1 da LGT).
- aa) Tendo a Administração desconsiderado o benefício fiscal com o fundamento de que estamos perante a transformação de produtos agrícolas (isto é, a transformação de produtos agrícolas em produtos que continuam a ser produtos agrícolas) – o que não é aplicável ao caso –, cabia aos serviços inspetivos demonstrar que se verificava algum dos requisitos específicos que, nos termos do artigo 1.º, n.º 3, alínea c) do RGIC permitia afastar a atribuição do benefício fiscal.

bb) Prova essa que não foi realizada nem constitui fundamento da liquidação adicional.

cc) Resta referir que a atividade exercida pela Requerente não se encontra também excluída pelas OAR.

dd) O ponto 10 relativo ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional estabelece o seguinte:

A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica (9), com exceção da pesca e da aquicultura (10), da agricultura (11) e dos transportes (12), que estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações. A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas. As presentes orientações aplicam-se a medidas de auxílio em apoio de atividades fora do âmbito do artigo 42º 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.

ee) Ao mencionar que a Comissão aplicará as orientações à “transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas” está justamente a referir-se à atividade exercida pela Requerente, que transforma produtos agrícolas adquiridos no mercado primário em produtos que, pela sua natureza, não podem ser qualificados como produtos agrícolas.

ff) No sentido anteriormente exposto se pronunciou também o acórdão do CAAD proferido no Processo n.º 670/2020-T, acessível em www.caad.pt.

gg) A questão aqui controvertida já foi objeto de análise na jurisprudência, especificamente a propósito de outros investimentos efetuados pela Requerente, em períodos de tributação anteriores, nomeadamente nas decisões proferidas nos processos n.ºs 670/2020-T, 655/2021-T, 561/2022-T e 338/2023-T, todos acessíveis em www.caad.pt, a cuja fundamentação aderimos, conforme acima explanado.

hh) Nestes termos, os atos tributários impugnados, no que respeitam à matéria do enquadramento da atividade da Requerente no âmbito do RFAI enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, nos termos legais.

Investimento de substituição relativo a veículos de transporte

ii) Relativamente à elegibilidade do investimento controvertido no presente processo, cumpre também analisar o respetivo enquadramento jurídico relevante.

jj) Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro:

Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

kk) Por força do artigo 2.º, parágrafo 49), alínea a) do RGIC, na redação vigente no exercício de 2020, um “investimento inicial” abrange:

Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

ll) Na redação atualmente vigente, o artigo 2.º do RGIC faz menção expressa ao seguinte:

um investimento de substituição não constitui um investimento inicial.

mm) No que toca a ativos fixos tangíveis, são relevantes para efeitos do RFAI os investimentos em ativos que (i) sejam afetos à exploração da empresa, (ii) sejam adquiridos em estado de novo, (iii) correspondam a adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis, e (iv) consubstanciem um “investimento inicial”, i.e., um investimento com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, nomeadamente o aumento da capacidade de um estabelecimento existente ou a mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

nn) Com efeito, as aquisições de bens de substituição não configuram um investimento inicial, de acordo com o artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, em execução do Regulamento Geral de Isenção por Categoria.

oo) Existem correntes jurisprudenciais diversas quanto à abrangência da exclusão de elegibilidade de investimentos de substituição, nomeadamente algumas mais tendentes à interpretação de uma exclusão absoluta e outras mais tendentes à interpretação de uma exclusão relativa, consoante o contexto, o tipo e os efeitos da substituição em causa.

pp) Entendemos que os investimentos que comportam a substituição de ativos não serão, em regra, abrangidos pelo RFAI, atendendo à legislação nacional e eurocomunitária aplicável.

- qq) Como decorre do exposto na decisão arbitral do CAAD, proferida no processo n.º 427/2020-T, acessível em www.caad.pt, “o facto de se tratar de equipamento de substituição de outro preexistente comporta a não elegibilidade para os benefícios fiscais”, nomeadamente quando “a mera substituição de equipamentos” consubstancia “um investimento necessário que decorre do normal funcionamento de uma atividade industrial”.
- rr) Em concreto, vejamos: os dois novos veículos foram adquiridos pela Requerente após venda de outros três veículos.
- ss) Estes veículos, já antigos, datavam de décadas anteriores, apresentavam desgaste, avarias e insuficiente de “capacidade de tração”, bem como alguma ineptidão para prosseguir com a operação, de acordo com a prova produzida, dispondo de capacidade homologada de 60 toneladas e transportavam apenas um contentor cada.
- tt) Os novos veículos transportam dois contentores cada, mas a capacidade homologada é a mesma, ou seja, 60 toneladas, conforme alegado e demonstrado nos autos.
- uu) Individualmente, os veículos alienados e os veículos adquiridos são dotados e transportarão o mesmo número máximo de toneladas de cada vez, ou seja, em cada trajeto realizado, não relevando o número de contentores suportados.
- vv) Sem prejuízo, entre outras características, os novos veículos apresentam maior potência e caixa de velocidades automática, incrementando a eficiência do transporte, o que se afigura, no mínimo, normal, face ao desenvolvimento contínuo e inovação tecnológica dos veículos, comparativamente aos anteriores, cuja antiguidade e estado deteriorado é forçoso reconhecer, atenta a prova produzida, nomeadamente testemunhal.
- ww) Admitimos assim que os atuais veículos permitirão transportar, individualmente, o mesmo, mas em menos tempo, do que os anteriores substituídos, sendo que,

cumulativamente, permitirão transportar mais, no mesmo tempo, do que os anteriores substituídos, o que suportaria o alegado aumento de eficiência e o eventual aumento da capacidade do estabelecimento na fase pós-transformação dos produtos a comercializar.

xx) Contudo, verifica-se que os dois novos veículos vieram substituir os anteriores três veículos afetos ao estabelecimento, conforme acima mencionado, não se configurando, através da prova produzida, que, sem prejuízo das características individualmente consideradas, os mesmos sejam tendentes, cumulativamente, ao aumento da capacidade do estabelecimento já existente ou constituam mudança fundamental do processo de produção global do estabelecimento existente.

yy) Na verdade, os três veículos antigos foram substituídos por apenas dois veículos novos, que, pese embora sejam capazes de suportar dois contentores cada, ao invés de um, mantêm a mesma capacidade individual de transporte, não aumentando a capacidade conjunta.

zz) Na falta de prova inequívoca em contrário, afigura-se que o investimento de substituição foi realizado por necessidade da Requerente, pontualmente, sem representar um investimento que apresente uma efetiva ou tendencial finalidade de aumento da capacidade do estabelecimento, não afastando a conceção de investimento de (mera) substituição.

aaa) O aumento da eficiência de cada um dos novos veículos, em substituição de outros veículos antigos, não se afigura *per si* relevante para efeitos do RFAI, não se comprovando automática e necessariamente por essa via a idoneidade do mesmo no alegado aumento da capacidade global do estabelecimento em virtude do investimento controvertido.

bbb) O investimento de substituição em causa não aparenta contribuir para um incremento real ou potencial da capacidade do estabelecimento, mantendo ou não alterando manifestamente o *status quo* do mesmo.

- ccc) Com efeito, entendemos que o investimento em causa se afigura um investimento de substituição não elegível para efeitos do RFAI.
- ddd) Sem prejuízo de admitirmos a procedência da argumentação da Requerente no que respeita ao enquadramento da atividade da mesma no âmbito do RFAI, improcederá o pedido na parte relativa à (in)elegibilidade dos investimentos apreciados.
- eee) Pelo que saem prejudicados também os restantes pedidos da Requerente, nomeadamente quanto aos juros indemnizatórios.

III. Decisão¹

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral, por enquadramento da atividade da Requerente no âmbito do RFAI, salvo quanto aos investimentos de substituição dos veículos de transporte, por inelegibilidade destes investimentos;
- b) Condenar as partes no pagamento da taxa de arbitragem, na proporção dos respetivos decaimentos.

IV. Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 307.374,37, que não foi contestado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a) do CPPT, do artigo 29.º do RJAT e dos artigos 3.º, n.º 2 e 6.º, alínea a) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2024-07-22.

V. Custas²

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da respetiva Tabela I anexa, fixa-se o montante das custas em € 5.508,00, € 391,00 a cargo da Requerente, € 5.117,00 a cargo da Requerida.

Lisboa, 15 de julho de 2024

Notifique.

O Presidente do Tribunal Arbitral

Fernando Araújo

A Árbitra vogal

Adelaide Moura

(Relatora)

O Árbitro vogal

Jorge Carita

² De acordo com o Despacho de Retificação de 2024-07-22.