

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 798/2023-T

Tema: IRC – Benefício fiscal do RFAI – investimento elegível – transformação de produtos agrícolas.

SUMÁRIO

- I. Não dependendo a aplicação do RFAI de qualquer das condições referidas no art. 1.º/3 c) do RGIC, tem de se concluir que tal aplicação não é afastada por este instrumento do Direito da União.
- II. A actividade de produção de vinhos comuns e licorosos não se encontra excluída do âmbito de aplicação sectorial das OAR 2014-2020, cujo ponto 10 admite regimes especiais, nomeadamente em matéria de apoio à transformação e comercialização de produtos agrícolas que dêem origem a produtos agrícolas.
- III. *As Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos sectores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020*, por regularem um sector específico constituem *lex specialis* relativamente às OAR para 2014-2015
- IV. O art. 1.º da Portaria 282/2014 de 30.12 é ilegal, por desrespeito do grau hierárquico entre actos legislativos e actos regulamentares, ao restringir o âmbito sectorial de aplicação do RFAI.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Victor Calvete (presidente), Rita Guerra Alves (vogal) e Rui M. Marrana (vogal, relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo, acordam no seguinte:

Relatório

1. **A...- Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA**, pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ... -... ..., doravante referida por *Requerente*, veio requerer, ao abrigo do disposto nos art.ºs 95.º/1 e 2 a) e d) da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º, 131.º/2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 2.º/1 a), 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 10.º/1 a) e 2 do DL 10/2011, de 20.1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e dos art.ºs 1.º e 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3 a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre a validade da autoliquidação de IRC relativa ao ano de 2020 n.º ... e, bem assim, da decisão de indeferimento de 25.7.2023 da reclamação graciosa contra aquela apresentada em 5.5.2023 junto da Direcção de Finanças do Porto, com a consequente devolução do montante de 649.754,79 € indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.
3. Em 9.11.2023 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.
4. De acordo com o preceituado nos art.ºs 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 22.1.2024.
6. Em 4.3.2024 a Requerida apresentou Resposta, com defesa por excepção e impugnação, juntando o processo administrativo dois dias depois.
7. Em 13.5.2024 foi proferido despacho dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, sendo concedido à Requerente um prazo de 10 dias para responder às excepções suscitadas na Resposta da AT.
8. Em 28.5.2024 a Requerente apresentou resposta à matéria de excepção.
9. Em 1.7.2024 foi proferido despacho a fixar um prazo de 15 dias para alegações simultâneas, prorrogando, por dois meses, o prazo do art. 21.º/1 do RJAT, por o prazo de alegações incidir nas férias judiciais.
10. Requerente e Requerida apresentaram alegações em 5.9.2024.

Posição da Requerente

11. A Requerente é uma sociedade comercial portuguesa que tem como objecto a gestão de participações sociais noutras sociedade, como forma indirecta do exercício de uma actividade comercial. É a sociedade dominante do Grupo B... ao qual é aplicável o regime especial de tributação de grupos de Sociedade (RETGS). Dispõe de contabilidade organizada, enquadrando-se no regime geral de tributação em sede de IRC, sendo a sua matéria colectável determinada por avaliação directa.

12. O Grupo B... integra, além da Requerente (sociedade dominante), a C..., SA e a D..., SA (sociedades dominadas).

13. Não obstante o zelo empregue no cumprimento das suas obrigações, no âmbito de revisão interna de procedimentos, a Requerente concluiu que, aquando da entrega das declarações Modelo 22 de IRC, referentes ao exercício de 2020, por mero lapso, não foram considerados no preenchimento daquelas declarações os montantes respeitantes ao crédito fiscal apurado a título de Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

14. Pretendendo a Requerente rectificar essa situação, apresentou em 5.5.2023 nos termos e para os efeitos do disposto no art. 131.º do CPPT, uma reclamação graciosa contra o referido acto de autoliquidação de IRC do exercício de 2020.

15. A reclamação graciosa foi indeferida, com fundamento no incumprimento do requisito legal de elegibilidade da actividade.

16. A C..., SA efectuou investimentos passíveis de beneficiar do RFAI, sendo uma sociedade anónima, com sede e direcção efectiva em território nacional, que exerce, a título principal, a actividade a que corresponde o CAE 11021 (*produção de vinhos comuns e licorosos*).

17. Na verdade, durante o ano de 2020 realizou investimentos tendentes ao aumento da capacidade de estabelecimento já existente na adega da Herdade ..., na...— realizando uma renovação geral da mesma, com aumento substancial da capacidade de armazenamento — considerados elegíveis para efeitos de RFAI (em 2.599.019,15 €) pelo que, por referência a esses exercícios, a Requerente tem direito a deduzir à colecta, a título de RFAI, o montante total de 649.754.79 €.

18. A Requerente rejeita, por isso, o entendimento da AT que na decisão de indeferimento da reclamação graciosa não considerou elegíveis os investimentos em causa, uma vez que o CAE

da C..., SA [11021 – *produção de vinhos comuns e licorosos*] não integra o incentivo fiscal do RFAI, nos termos dos art.ºs 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).

19. De facto, o RFAI – enquanto auxílio de Estado com finalidade regional – encontra-se regulado no CFI, aplicável aos períodos de tributação em causa, bem como na Portaria 297/2015, de 21.9 (que regulamenta o RFAI) e na Portaria 282/2014, de 30.12 (que procede à definição dos códigos CAE dos projectos de investimento considerados elegíveis para efeitos dos benefícios fiscais previstos no CFI).

20. Dispõe o art. 22.º/1 do CFI que *[o] RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma actividade nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de actividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com excepção das actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.*

21. Por sua vez, refere o art. 2.º/2 e 3 do CFI que *[2] Os projectos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objecto compreendido, nomeadamente, nas seguintes actividades económicas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de Julho de 2013 (OAR) e do RGIC: a) Indústria extractiva e indústria transformadora; (...) e que [3] Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de actividade económica (CAE) correspondentes às actividades referidas no número anterior.*

22. Em execução do art. 22.º/3 do CFI, a Portaria 282/2014, de 30.12, dispõe no seu art. 1.º, sob a epígrafe *Enquadramento comunitário*, que, em conformidade com as OAR 2014-2020 e com o RGIC: (...) *não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projectos de investimento que tenham por objecto as actividades 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 infra-estruturas conexas e da produção, distribuição e infra-estruturas energéticas,*

23. Por sua vez, o art. 2.º da mesma Portaria, sob a epígrafe *Âmbito sectorial*, estipula que *Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior, as actividades económicas previstas no n.º 2 do artº 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31.10, correspondem aos seguintes códigos da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3 (CAERev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14.11: (...) b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33*

24. Do regime exposto resulta serem identificados no art. 2.º/2 do CFI, por remissão do art. 22.º/1, do CFI, os sectores de actividade elegíveis para efeitos RFAI, incumbindo aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, mediante portaria, elencar os códigos CAE correspondentes, estando, porém, tais órgãos impedidos de indicar códigos CAE relativos a actividades excluídas do âmbito de aplicação das OAR 2014-2020 e do RGIC.

25. Dos normativos supra-referidos decorre também ser o sector onde se enquadra a C... SA (CAE 11021, correspondente à *produção de vinhos comuns e licorosos*) elegível para efeitos do incentivo fiscal em apreço enquanto indústria transformadora (cfr. art. 2.º/2 a), do CFI, *ex vi* art. 22.º/1, do mesmo diploma).

26. Também as normas de Direito da União aplicáveis conduzem à conclusão da elegibilidade da actividade exercida pela C..., para efeitos de benefício do RFAI.

27. Assim, o RGIC, ao determinar as categorias de auxílio que podem ser consideradas compatíveis com o mercado interno, refere no art. 1.º/3 que *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.*

28. Ora, no caso em apreço, não se verificando qualquer dessas situações, tem necessariamente de se concluir que a aplicação do benefício fiscal atinente ao RFAI não é afastada pelo RGIC.

29. O art. 13.º b), do RGIC, que define o âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional, confirma a sua aplicação à actividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas, ao excluir do seu âmbito de aplicação os *auxílios com finalidade regional sob a forma de regimes orientados para um número limitado de sectores específicos de actividade económica*.

30. E esclarece igualmente (o referido normativo) não ser como tal considerada *a transformação de produtos agrícolas: 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 sectores específicos de actividade económica; os regimes destinados a (...) comercialização e transformação de produtos agrícolas não são considerados orientados para sectores específicos da actividade económica*

31. Onde, terá de concluir-se que a actividade da Requerente se inclui no âmbito de aplicação do RGIC, pelo que a excepção de aplicação do RFAI às actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação do RGIC, prevista na parte final do artigo 22.º/1, do CFI, não afasta a aplicação do benefício fiscal atinente ao RFAI àquela actividade.

32. Por outro lado, a actividade exercida pela Requerente também não se encontra excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR 2014-2020.

33. O parágrafo 10 das OAR 2014-2020 mencionado pela AT nas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas, 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 sectores de actividade económica⁹, com excepção da pesca e da aquicultura¹⁰, da agricultura¹¹ e dos transportes¹², 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 actividades fora do âmbito do artigo 42.º do Tratado, mas abrangidas pelo regulamento relativo ao desenvolvimento rural, e co-financiadas pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural ou concedidas como um financiamento nacional em suplemento dessas medidas co-financiadas, salvo previsão em contrário das regras sectoriais.*

34. Na nota de rodapé (11), relativa à agricultura, refere-se que *os auxílios estatais à (...) transformação e comercialização de produtos agrícolas que dêem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado (...) estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no sector agrícola.*

35. As Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos sectores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, C 204, de 1.07.2014, constituem as orientações específicas relativas a estes sectores de actividade. Determinando o § 33 que *em virtude das especificidades do sector, não se aplicam aos auxílios à produção de produtos primários as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020. Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações.*

36. Por sua vez, o parágrafo 168 das mesmas Orientações esclarece que: *Os Estados-Membros podem conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação de produtos agrícolas e a comercialização de produtos agrícolas, desde que satisfaçam as condições de um dos seguintes instrumentos de auxílio: (a) Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17.06.2014, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado; (b) Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014- 2020; (c) As condições estabelecidas na presente secção.*

37. Assim, à luz do referido parágrafo 10 (e da respectiva nota de rodapé 11) das OAR 2014-2020 e dos parágrafos 33 e 168 das Orientações para os Auxílios Estatais no Sector Agrícola, conclui-se que a actividade da Requerente não se encontra excluída do âmbito de aplicação sectorial das OAR 2014-2020, sendo, pelo contrário, abrangida por este instrumento.

38. De facto, o sentido útil desse parágrafo 10, no segmento em que se refere à *transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas*, é precisamente o de estender a essa actividade os princípios estabelecidos nas orientações aos auxílios com finalidade regional.

39. Não é possível deduzir desse parágrafo 10 da OAR 2014-2020, naquele específico segmento, um princípio-regra de sentido oposto para os casos por ele não abrangidos, já que

as orientações são, por exemplo, igualmente aplicáveis à transformação de animais, sendo possível articular essa disposição das OAR 2014-2020 com a do art. 2.º/10), do RGIC – tal como se reconhece nas decisões dos processos 827/2021-T e 164/2022-T.

40. Donde, quer a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a autoliquidação de IRC de 2020 afiguram-se desconformes ao regime ínsito no art. 22.º/1, *in fine*, do CFI, padecendo por isso de ilegalidade, geradora de anulabilidade nos termos do art. 163.º do CPA.

41. Acresce que não poderá a concessão do incentivo em referência estar dependente de diploma de natureza regulamentar (Portaria 282/2014, de 30.12), deficitário face ao regime cuja regulamentação o legislador *prima facie* visou.

42. Na situação *sub judice*, aquando do exercício das suas funções administrativas previstas no art. 199.º c), da CRP, o Governo exorbitou o seu âmbito de actuação, ao limitar a concessão de benefícios fiscais aos projectos de investimento que tenham por objecto as actividades económicas, entre outras, de transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE.

43. Assim, a Portaria 282/2014, ao excluir do seu campo de aplicação as actividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas, entre outras, resulta numa inadmissível derrogação do regime instituído pelo CFI, designadamente pelo seu art. 2.º/2, ao restringir, por via regulamentar, o âmbito das actividades elegíveis para efeitos de concessão do benefício fiscal previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI.

44. Na verdade, a Portaria 282/2014 não pode inovar – seja restringindo, seja ampliando – o âmbito de aplicação do artigo 2.º/2, do CFI, já que o critério aqui definido tem é parametrizador do poder regulamentar, sob pena de inconstitucionalidade por preterição dos art.ºs 112.º/5, 165.º/1 i) e 103.º/2 da CRP (cf. ac. TC 321/89 de 29.3).

45. Donde, ao estabelecer regras derogatórias relativas a benefícios fiscais, a Portaria 282/2014 padece de inconstitucionalidade por violação dos art.ºs 199.º c), 103.º/2, 165.º/1 i), e 112.º/5 da CRP –, inquinando os actos tributários e decisórios objecto dos presentes autos de ilegalidade geradora de anulabilidade, nos termos do art. 163.º/1 do CPA (cf. decisões dos processos. 220/2020-T, 98/2021-T, 164/2022-T).

Posição da Requerida

46. A Requerida defende-se por excepção e por impugnação.

47. Por excepção argui a **incompetência do tribunal arbitral** em razão da matéria para validar os valores de RFAI apurados pela Requerente.

48. De facto, esta pretende ver substituída a liquidação de IRC referente ao ano de 2020, de modo a que esta reflita o montante de 649.754,79 €, por si calculado e que esta considera como sendo o montante concreto que tem direito a deduzir à colecta daquele IRC daquele ano, afirmando estarem preenchidos todos os demais pressupostos constitutivos do direito ao benefício fiscal em apreço.

49. A AT contesta esse pretendido preenchimento, lembrando que o acto de indeferimento agora impugnado assentou em apenas um dos requisitos: saber se o sector de actividade da Requerente integra o âmbito próprio do benefício fiscal pretendido.

50. Assim, a título de exemplo, a Requerida constata que em relação à condição elencada no art. 22º/4 f) do CFI – ou seja, que o investimento relevante proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objecto de investimento – a Requerente afirma tratar-se de uma condição cumprida (art. 50.º ppa), mas, para o demonstrar limitou-se a juntar cópia de um recibo de vencimento de um funcionário sem a identificação fiscal do trabalhador.

51. Ora, porque a competência do tribunal arbitral se reduz à apreciação da legalidade dos actos de liquidação, não poderá este tribunal – ainda que considere nulo o indeferimento do pedido de revisão oficiosa e a própria liquidação de IRC (ponto i. do pedido) – não poderá ordenar a restituição do valor indevidamente pago (ponto ii. do pedido) e condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios (ponto iii. do pedido).

52. A questão a decidir no presente processo consistirá, assim, tão somente em saber se a actividade desenvolvida pela Requerente se enquadra ou não nos sectores de actividade elegíveis para a concessão do benefício fiscal RFAI, à luz da interpretação dos artigos 2.º e 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI) e demais legislação aplicável e das exclusões previstas no RGIC e nas OAR.

53. A verificação dos demais requisitos situa-se dentro daquilo que são as atribuições e deveres da Requerida, logo esta não poderá ser condenada no restante do pedido da

Requerente, cuja apreciação se encontra dependente da realização de valorações próprias do exercício da função administrativa e tributária.

54. Não existindo elementos para se decidir da validação dos demais requisitos de que depende a aplicação do benefício fiscal RFAI, tais requisitos devem ser verificados e reconhecidos pela Requerida, em sede de execução de julgado, meio processual adequado para os definir, quando não há elementos para esse efeito no processo declarativo (artigo 609.º/2, do CPC).

55. Defendendo-se, depois, por **impugnação** a Requerida repisa os fundamentos do indeferimento da reclamação graciosa lembrando que de acordo com o art. 22.º/1 do CFI o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma actividade nos sectores especificamente previstos no art. 2.º/2, tendo em consideração os códigos de actividade definidos na portaria prevista no art. 2.º/3, das actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).]

56. A portaria para a qual o art.º 22.º/1 do CFI remete é a Portaria 282/2014, de 30.12, que definiu os códigos da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas (CAE-Rev. 3), relativos aos sectores de actividade elegíveis para efeitos de concessão de benefícios fiscais, e é, também, aplicável ao RFAI.

57. O art. 1.º desta Portaria determina que, em conformidade com as OAR e com o RGIC, 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 I do TFUE

58. Embora o art. 2.º b) da mesma portaria refira que as actividades económicas correspondentes a indústrias transformadoras com o código da 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*.

59. Por outro lado, o art. 2.º/1 da Portaria 297/2015 de 21.9, que regulamenta o RFAI, refere que *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.

60. Da leitura do Considerando (11) e das definições presentes nos pontos 9) a 11) do art. 2.º do 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. 38.º do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo I do mesmo Tratado.

61. 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 TFUE

62. Aplicando estes regimes, constata-se que a produção de vinhos comuns e licorosos (CAE 11021) se enquadra no Capítulo 22 - Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres da NC que integra a actual posição 2204 o que a afasta do RFAI. (no mesmo sentido v. voto de vencida de Carla Castelo Trindade no processo 706/2022-T).

63. Pronunciando-se sobre os argumentos aduzidos pela Requerente, a AT começa por afirmar que a Portaria 282/2014 não invade o âmbito de incidência do benefício fiscal do RFAI, porque as normas habilitantes – o art. 2.º/2 e 3 e 22.º/1 do CFI – são normas de aplicação condicionada, criadas por um decreto-lei autorizado que não especifica os sectores de actividade elegíveis, nem traça directrizes claras sobre a delimitação dos sectores de actividade a beneficiar tendo em vista os objectivos definidos, subordinando-os apenas à legislação europeia relevante em matéria de auxílios de Estado (o RGIC e as OAR).

64. Sobre a alegada violação do art. 112.º/5 CRP, que proíbe qualquer lei de *conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos*, o TC no Acórdão n.º 496/2020, afirmou que aquela norma *constitui uma norma de acção, dirigida exclusivamente ao legislador, não à Administração. Consequentemente, a Portaria 282/2014 jamais poderia violar tal preceito.*

No mesmo sentido decidiu o CAAD nos processos 545/2018-T e 218/2019-T e também 307/2021-T e 321/2021-T.

65. Não tem, portanto, fundamento a alegação da Requerente sobre a inconstitucionalidade da interpretação da Portaria 282/2014, por violação do princípio da legalidade fiscal, por restringir o âmbito de aplicação sectorial do RFAI tal como este se encontra definido pelos art.ºs 2.º e 22.º, do CFI.

66. Pelo contrário, será a leitura feita pela Requerente das disposições constantes no art. 22.º/1 do CFI e no artigo 1.º da Portaria 282/2014 (não excluindo do âmbito de aplicação do RFAI as actividades relacionadas com a produção agrícola e a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE) que padecerá de inconstitucionalidade.

67. Assim, nesta matéria, as escolhas de regime tomadas pelo legislador neste domínio apenas podem ser censuradas, com fundamento em infracção do princípio da igualdade, encarado como princípio negativo de controlo, quando se demonstre que as diferenças de tratamento entre sujeitos não encontram justificação em fundamentos razoáveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, são prosseguidos (cfr., entre muitos, os acórdãos 1057/96, 418/2000, 451/2002, 188/2003, 370/2007, 442/2007, 47/2010, 85/2010, 42/2014, 137/2014 e 855/2014).

68. Onde, a interpretação que a requerente pretende dever ser feita do regime dos benefícios fiscais RFAI será violadora do princípio da legalidade, por contemplar a aplicação do mesmo a situações que não estão tipificadas na norma (já que as normas que contemplam benefícios fiscais, são, por natureza, de carácter excepcional, pois encerram uma derrogação aos princípios). gerais que presidem à tributação).

69. Viola ainda o princípio da igualdade (art. 13.º CRP) por tratar de forma semelhante situações diferentes, as quais, sob pena de arbítrio, devem ser tratadas de forma diferente – na medida em que permite a atribuição de benefícios fiscais, fora dos casos previstos na lei.

70. E viola ainda, pelas mesmas razões, o princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real (cf..art. 103.º/1 e 104.º/2 CRP)

71. Pronunciando-se, depois, sobre o pedido de restituição do montante quantificado em €649.754,79€ (matéria já referida em sede de excepção), a AT insiste que tal como resulta da informação de indeferimento da reclamação graciosa, os demais pressupostos do benefício

não foram por si verificados, contestando, portanto, que os demais pressupostos constitutivos do benefício se encontrem preenchidos.

Resposta da Requerente à matéria de excepção

72. Respondendo às excepções a Requerente salienta que a matéria em dissídio no âmbito dos presentes autos se reporta exclusivamente à elegibilidade da actividade prosseguida pela Requerente para efeitos do benefício aqui em causa, já que foi esse o único fundamento que suportou o indeferimento da reclamação graciosa objecto (imediate) do presente processo arbitral.

73. Assim, ao contrário do que pretende a Requerida quando invoca a não verificação dos demais requisitos do benefício, o acto decisório deve conter os fundamentos que levaram à tomada de decisão (art. 77.º LGT). E, na situação em apreço, os demais requisitos de acesso ao benefício não enformaram o sentido decisório perfilhado pela AT, a qual não teceu quaisquer considerações sobre o seu preenchimento, nem mesmo para referir que a sua apreciação ficou prejudicada.

74. Por outro lado, não deve questionar-se a competência do tribunal arbitral, uma vez que, sendo claro o pedido (a anulação do acto tributário de autoliquidação e da decisão da reclamação graciosa), este integra o âmbito de competência definido no art. 2.º/1 do RJAT.

75. Verificada a ilegalidade do acto, a existência do benefício fiscal (recusado) será automática, não podendo depender do poder discricionário da administração (o que ofenderia o princípio da igualdade e da legalidade tributária - art. 13.º e 103.º/2 CRP – bem como os princípios da separação dos poderes – art. 2.º CRP – e da tutela jurisdicional efectiva – art. 268.º CRP).

Alegações da Requerente

76. Em sede de alegações a Requerente começa por chamar à atenção para a inadmissibilidade da fundamentação *a posteriori* dos actos tributários impugnados, já que está em causa a recusa da AT em reconhecer um benefício fiscal por ter considerado inelegível a actividade da Requerente.

77. Sendo assim – sendo esse o único fundamento para o indeferimento da reclamação graciosa apresentada –, não pode vir a AT a invocar posteriormente a não verificação dos demais requisitos para a atribuição do benefício em questão.

78. A proibição da fundamentação posterior dos actos resulta dos art. 268.º/3 CRP e 77.º da LGT, sendo unanimemente reconhecida pela doutrina e jurisprudência.

79. Em qualquer caso, a Requerente demonstrou nos autos estarem preenchidos todos os demais pressupostos.

80. Insiste, finalmente a Requerente que, à luz dos considerandos 10 e 11 e dos art.ºs 1.º/1 e 3, e 13.º, b), do RGCI, a actividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos não se encontra excluída do âmbito de aplicação do RGI (sendo, pelo contrário, abrangida por este instrumento) nem das OAR 2014-2020.

81. E, por outro lado, que o art. 1.º da Portaria 282/2014 é inconstitucional por violação do princípio da legalidade fiscal, consagrado nos artigos 103.º e 165.º/1 i) CRP, e da proibição do reenvio normativo, consagrada no art. 112.º/5 CRP, na interpretação de que a AT pode restringir o âmbito de aplicação sectorial do RFAI tal como este se encontra definido pelos artigos 22.º e 2.º do CFI, com fundamento nessa norma regulamentar.

Saneamento

82. O tribunal foi regularmente constituído e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).

83. Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito, remetendo-se o tratamento das excepções para a análise da matéria de Direito.

Matéria de facto

Factos provados

84. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- A. A Requerente é uma sociedade comercial que exerce, a título principal, uma actividade comercial que tem por objecto a gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividade económica.
- B. A Requerente dispõe de contabilidade organizada, estando enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC.
- C. A Requerente tem a sua situação tributária e contributiva regularizada, não sendo devedora de quaisquer dívidas à AT ou à Segurança Social.
- D. A Requerente não é uma empresa em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão – Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade (JOUE C 249, de 31.7.2014).
- E. A Requerente é a sociedade dominante do consolidado fiscal do grupo de sociedades do qual faz parte (Grupo B...), ao qual é aplicável o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS)
- F. Para efeitos do RETGS, do Grupo fazem parte integrante, para além da Requerente (sociedade dominante), as sociedades dominadas C..., SA e D..., SA. A C... é uma sociedade comercial que tem como actividade principal a produção de vinhos comuns e licorosos, a produção de vinhos espumantes e espumosos, e o comércio por grosso de bebidas alcoólicas, a que corresponde o CAE 11021 (produção de vinhos comuns e licorosos).
- G. A C... dispõe de contabilidade organizada, estando enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC e a sua matéria colectável é determinada por avaliação directa.
- H. A C... tem a sua situação tributária e contributiva regularizada, não sendo devedora de quaisquer dívidas à Autoridade Tributária ou à Segurança Social.
- I. A C... não é uma empresa em dificuldade, nos termos da comunicação da Comissão referida em D.

- J. Por referência ao exercício de 2020, o Grupo B... delineou uma estratégia de crescimento que requeria, quanto à C..., a elaboração e execução de planos de investimento, tendo em vista o aumento da sua capacidade de produção e, dessa forma, fazer face à evolução do mercado e dar resposta à crescente procura verificada e esperada.
- K. No exercício aqui em causa, a C... realizou investimentos tendentes ao aumento da capacidade de estabelecimento já existente, considerados elegíveis para efeitos de RFAI, no âmbito do projecto Herdade ..., estando tais investimentos concretamente relacionados com o aumento substancial da capacidade da adega da referida herdade.
- L. Os investimentos realizados situam-se geograficamente em ..., concelho da..., enquadrável na NUTS II – Alentejo, estando previsto o cumprimento do requisito de manutenção dos referidos investimentos na C... e na referida região durante um período superior a cinco anos.
- M. Os investimentos realizados no projecto Herdade..., no exercício de 2020, ascenderam ao valor total 4.463.910,07 €. Desse valor a Requerente apenas considerou como investimento elegível para efeitos de RFAI o montante de 2.599.019,15 €.
- N. Na qualidade de sociedade dominada do Grupo, a C... apresentou em 5.7.2021, a declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2020, identificada com o n.º..., através da qual apurou o montante de imposto a recuperar de 667.909,30 EUR
- O. Em 20.1.2023, na sequência da aprovação do benefício fiscal referente ao SIFIDE, a C... entregou a declaração Modelo 22 de IRC de substituição referente ao exercício de 2020, identificada com o n.º..., na qual apurou o montante de imposto a recuperar de 670.510,69 €.
- P. Na qualidade de sociedade dominante do Grupo, a Requerente apresentou em 7.7.2021 a declaração Modelo 22 de IRC do Grupo B... referente ao exercício de 2020, identificada com o n.º ..., através da qual apurou o montante de imposto a recuperar de 334.001,24 €.

- Q. Em 30.1.2023 na sequência da aprovação do benefício fiscal referente ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (SIFIDE), a Requerente entregou a declaração Modelo 22 de IRC de substituição do Grupo B... referente ao exercício de 2020, identificada com o n.º..., na qual apurou o montante de imposto a recuperar de 336.602,63 €.
- R. A Requerente constatou posteriormente que, aquando da entrega da declaração Modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2020, por mero lapso, não tinha considerado os montantes do crédito fiscal apurado a título de RFAI, não tendo também a C... incluído esse montante na sua declaração individual (especificamente no campo 714, do quadro 074, do Anexo D, da declaração Modelo 22 de IRC de substituição).
- S. Pretendendo rectificar essa situação, a Requerente apresentou em 5.5.2023 reclamação graciosa contra o referido acto de autoliquidação de IRC do exercício de 2020.
- T. A AT notificou a Requerente do respectivo projecto de decisão, no qual considerou ser de indeferir a reclamação apresentada por actividade desenvolvida (produção de vinhos comuns e licorosos - CAE 11021) não ser elegível para efeitos de RFAI. A decisão final veio a ser nesse mesmo sentido, com o mesmo fundamento.
- U. Não se conformando com esse entendimento a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que está na origem dos presentes autos em 7.11.2023.

Factos não provados

85. Não se provou

- A. Que o montante elegível para dedução à colecta a título de RFAI seja aquele que é invocado pela Requerente.

86. Entende o tribunal dever esclarecer, a este propósito que – mesmo que se considere nula a decisão de indeferimento da reclamação oficiosa por invalidade do fundamento aduzido (a não elegibilidade da actividade de produção de vinhos comuns e licorosos) – o facto é que dessa invalidade não resulta necessariamente reconhecida toda e qualquer pretensão (e em qualquer medida) da Requerente.

87. Assim, sendo requerida a declaração de nulidade da auto liquidação e do indeferimento da reclamação, a procedência do pedido apenas constatará a invalidade do fundamento aduzido (a inelegibilidade da actividade) não se pronunciando (nem tendo competência para o fazer) sobre os montantes reclamados. De facto, a elegibilidade da actividade é um requisito ou questão prévia em relação a uma questão subsequente: [sendo, afinal, elegível a actividade da requerente] conferir os investimentos relevantes e apurar o montante do benefício.

88. Haverá, pois, a AT de conferir, ainda, se o montante reclamado (cuja elegibilidade genérica fica determinada) corresponde a investimentos efectivos que devam ser considerados para o efeito.

89. Os factos elencados supra foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, e nos documentos juntos.

90. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.ºs 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis ex vi art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.ºs 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC).

91. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT).

92. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art.

371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607.º/5 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT).

93. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, cuja veracidade só poderá constatar-se se decorrer da concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

Matéria de Direito

94. Ainda antes de se debruçar sobre a questão central, deve o tribunal arbitral pronunciar-se sobre a **excepção de incompetência** deste, em razão da matéria, para validar os valores de RFAI apurados pela Requerente.

95. O argumento da Requerida procede.

96. De facto, conforme se referiu supra (§ 87 e seguintes) incidindo o presente processo sobre a questão da inelegibilidade da actividade da Requerente, e tendo esta prejudicado a conferência pela AT da relevância dos investimentos efectuados e o conseqüente apuramento do benefício fiscal concreto desta, não cabe ao tribunal arbitral desenvolver essa função (substituindo-se à AT) e validar o montante reclamado.

97. Assim sendo, o tribunal não se pronunciará sobre o montante de benefício fiscal que a Requerente terá direito.

98. Não obstante, subsiste uma **questão central** – qualidade essa que ambas as partes reconhecem – e que se prende com a legalidade da auto liquidação de IRC e do indeferimento da reclamação graciosa relativos ao exercício de 2020, à luz do regime previsto nos art.ºs 22.º/1, *in fine*, e 2.º/2 a) e 3, do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo DL 162/2014 de 31.10.

99. A Requerente invoca ainda, como causa da ilegalidade daqueles actos decisórios e das auto liquidações de IRC que lhes subjazem, a inconstitucionalidade da Portaria 282/2014 que procede à definição dos códigos CAE relativos às actividades em que se integram os

projectos de investimento considerados elegíveis para efeitos dos benefícios fiscais previstos no CFI, por violação dos art.ºs 199.º c), 103.º/2, 165.º/1 i) e 112.º/5 e 7 da CRP.

100. Cumpre apreciar e decidir.
101. Com a devida vénia, acolhe-se na matéria a posição defendida no processo 706/2022-T.
102. Relativamente à questão da **validade do indeferimento da reclamação graciosa e da auto liquidação** sobre a qual incidiu, mostra-se necessário efectuar um enquadramento sumário.
103. A Lei 44/2014, de 11.7 autorizou o Governo a aprovar um novo Código Fiscal do Investimento (CFI) adaptando os regimes de benefícios fiscais às novas regras europeias em matéria de ajudas de Estado tendo em vista a promoção da competitividade da economia (art. 1.º).
104. Assim surgiu o DL (autorizado) 162/2014 de 31.10 que aprovou o dito CFI, o qual previa o RFAI (art. 22.º a 26.º) enquanto benefício fiscal, aplicável *aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma actividade nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de actividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com excepção das actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC* (art. 22.º/1).
105. O art. 2.º/2 a) incluía as actividades de indústria transformadora no RFAI, mas, para projectos de investimento cujas aplicações relevantes sejam de montante igual ou superior a € 3 000 000 acrescentava que teriam de respeitar o âmbito sectorial de aplicação das *Orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020* (OAR) e do RGIC, remetendo o art. 2.º/3 do CFI para portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, na qual seriam definidos os códigos de actividade económica (CAE).
106. Surgiu, assim a Portaria 282/2014, que, para além de definir o âmbito sectorial de aplicação do RFAI, especifica sectores de actividade que são excluídos dos benefícios fiscais - aparentemente para observância das regras europeias (nomeadamente referidas orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014 -2020).

107. E, com relevância directa no caso em apreço, o art. 1.º da Portaria exclui expressamente a produção agrícola primária e a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE.
108. Não obstante, a actividade prosseguida, a título principal, pela Requerente (a produção de vinhos comuns e licorosos, a que corresponde o CAE 11021) assim como a actividade secundária de organização de actividades de animação turística (a que corresponde o CAE 93293) incluem-se na lista de actividades cujos projectos de investimento são elegíveis para os benefícios fiscais regulados pelo CFI (art. 2.º a) e j) da referida Portaria n.º 282/2014).
109. O entendimento da AT quando considerou os investimentos inelegíveis foi de 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 que integre a lista constante do Anexo I do TFUE. Ora esse anexo remete para a Nomenclatura Combinada (NC), a qual integra o CAE 11021 (produção de vinhos comuns e licorosos) no Capítulo 22 (Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres) na posição pautal 2204. Donde o benefício fiscal será inelegível.
110. Na sua resposta, a AT veio, depois, a insistir que (também) não havia validado o preenchimento dos demais requisitos cumulativos de que depende a concessão do benefício fiscal do RFAI,
111. A Requerente concorda que a questão central dos presentes autos é a da elegibilidade da actividade por si prosseguida, para efeitos do RFAI, por ter sido esse o único fundamento que suportou o indeferimento da reclamação graciosa.
112. Sendo essa a questão central, importa apreciá-la desde já (continuando a seguir os termos das decisões referidas anteriormente).
113. A autoliquidação parece consubstanciar um acto jurídico provisório, já que carece sempre de confirmação expressa ou tácita do credor tributário (a AT). Donde, embora dela resulte a obrigação do pagamento de um imposto (o IRC, neste caso), o verdadeiro acto tributário (enquanto acto administrativo praticado pela AT) é o acto de confirmação. Daí que qualquer

erro na autoliquidação impõe (art. 131.º CPPT), como requisito da impugnação contenciosa, reclamação a dirigir ao director de finanças competente (art. 137.º/2 e 4 do CIRC).

114. Nestes termos, também a fundamentação da reclamação necessária que, indeferindo-a, confirme a autoliquidação efectuada pelo contribuinte (como ocorreu o caso em apreço) equivalerá à fundamentação do acto da liquidação administrativa.
115. A jurisprudência e a doutrina reconhecem pacificamente que a fundamentação deve ser contemporânea do acto e, no contencioso tributário, o tribunal tem de limitar-se à formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado tal como ele ocorreu, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação (ac, STA 27.6.2016, proc. 043/16).
116. Donde, este tribunal arbitral limitar-se-á a apreciar a legalidade da decisão de indeferimento da reclamação oficiosa exclusivamente à luz da fundamentação ali expressa, não podendo nem devendo ponderar fundamentos invocados posteriormente pela AT.
117. Importa, por isso, ter presente que o regime do RFAI (Portaria 297/2015 de 21.9) estabelece (art. 2.º/1) que para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria 282/2014, aplicam-se as definições relativas a actividades económicas estabelecidas no art. 2.º do RGIC.
118. O considerando 11 deste regulamento explica que se aplica à transformação e comercialização de produtos agrícolas, vindo o art. 1.º a estipular ser aplicável aos auxílios com finalidade regional (como acontece com o RFAI), sendo, todavia, excluídos os concedidos no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas se o montante do auxílio for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos ou se o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários.
119. Donde, os investimentos efectuados pela Requerente, que ocorreram no âmbito da sua actividade principal (a produção de vinhos comuns e licorosos, CAE 11021) a qual respeita à transformação e comercialização de produtos agrícolas, apenas seriam excluídos do âmbito de aplicação do RGIC caso se verificasse alguma das condições do art. 3.º/1 c), referidas no

parágrafo anterior. Não se verificando qualquer uma delas, tem de se concluir que a aplicação do RFAI não é afastada este instrumento de Direito da União.

120. A Comissão europeia enuncia as condições ao abrigo das quais os auxílios com finalidade regional podem ser considerados compatíveis com o mercado interno nas *Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020* (OAR), definindo os critérios para a identificação das regiões que preenchem as condições previstas no art. 107.º/3 a) e c), do TFUE.
121. Ali se explica a produção de vinhos (que integra a transformação de produtos agrícolas), cujos auxílios estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no sector agrícola. Prevê-se, todavia (ponto 10) que possa estar sujeita a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou essas orientações.
122. Resulta das *Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos sectores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020* (cfr. § 168) que a comercialização e transformação de produtos agrícolas, ainda que continuem a ser considerados produtos agrícolas, de acordo com o Anexo I ao TFUE, se encontra abrangida pelo ponto 10 das OAR.
123. De facto, este documento (as *Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos sectores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020*) é especial relativamente às OAR (derrogando-o nos termos, aliás, previstos no ponto 10 destas OAR).
124. Donde, a actividade da Requerente (transformação e comercialização de produtos agrícolas, designadamente de vinhos comuns e licorosos), não está excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR a que se refere a parte final do art. 22.º do CFI, pelo que, desde que satisfaçam as condições previstas no RGIC [Regulamento 651/2014] são permitidos os auxílios estatais.
125. Acontece, todavia, que o art. 1.º da Portaria 282/2014 estipula não serem elegíveis para a concessão do benefício fiscal do RFAI os projectos de investimento que tenham por objecto as actividades económicas da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE.

126. Esta norma será ilegal por desrespeito do grau hierárquico entre actos legislativos (art.^{os} 2.º/2 e 22.º/1, do CFI) e actos regulamentares, ao restringir o âmbito sectorial de aplicação do RFAI (cf. ac. TC 496/2020, §6), ilegalidade normativa cuja declaração compete, nos termos gerais, às diferentes ordens jurisdicionais (idem §7).
127. E esta ilegalidade transmite-se aos actos praticados ao abrigo dessa norma - como é o caso da decisão de indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação de IRC do exercício de 2020, bem como da mesma autoliquidação, o que justifica a respectiva anulação (parcial), nos termos do art. 163º do CPA (aplicável ao processo arbitral tributário por remissão do art. 29.º/1 d) do RJAT).
128. Não colhe o argumento da Requerida quando considera que a interpretação da Requerente (que obteve vencimento) será violadora do princípio da legalidade, por contemplar a aplicação de regime de benefícios fiscais a situações que não estão tipificadas na norma, uma vez que, como se referiu, pelo contrário, é o próprio regime que prevê essa aplicação (excepto quando restringe por via regulamentar esse benefício, aí sim, incorrendo numa inconstitucionalidade – já declarada pelo TC).
129. Não colhe também o argumento da violação o princípio da igualdade (art. 13.º CRP) por – supostamente – permite a atribuição de benefícios fiscais, fora dos casos previstos na lei, já que, como se viu, não é manifestamente esse o caso. Soçobra também a invocação de violações dos princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real, na medida em que os critérios aplicados têm natureza legal implicando uma ponderação adequada da atribuição do benefício fiscal em causa.
130. A Requerente peticiona a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.
131. Essa situação (que visará o restabelecimento da situação que existiria se o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral não enfermasse de erro imputável aos serviços) está prevista no art. 24.º/1 b) do RJAT e art. 100.º/1 da LGT.
132. *Todavia, de acordo com ac. do STA de 10.1.2019 para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de*

dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281.º da CRP) ou se esteja perante violação de normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP).

133. Assim sendo, a haver responsabilidade por danos provocados, esta não deve ser imputada à AT, que está obrigada a seguir a lei - ou as Portarias -, mas sim ao emissor das normas que provocaram danos, ao abrigo do Regime da Responsabilidade Extra-Contratual do Estado (Lei 67/2007, de 31.12).

Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar procedente o pedido de anulação da autoliquidação de IRC da Requerente relativa a 2020 e do acto de indeferimento de 25.7.2023 da reclamação graciosa apresentada pela Requerente.
2. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 649.754,79 € (seiscentos e quarenta e nove mil setecentos e cinquenta e quatro euros e setenta e nove cêntimos) nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º/1 a) e b), do RJAT, e do art. 3.º/2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 9.486 € (nove mil quatrocentos e oitenta e seis euros), a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e artigo 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Setembro de 2024

Os Árbitros

Victor Calvete (Presidente)

Rita Guerra Alves (Vogal)

Rui M. Marrana (Vogal, Relator)

Texto elaborado em computador.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.