

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 613/2024-T

Tema: IRC – Da não exclusão da atividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos (produtos agrícolas) do âmbito do RFAI pelas OAR; investimento de substituição.

SUMÁRIO

- I. A atividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos não se encontra excluída do âmbito de aplicação do benefício RFAI pelas “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020”, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR).**
- II. Nos termos do artigo 74.º, n.º 2, da LGT, recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova do cumprimento dos pressupostos para a concessão do benefício fiscal RFAI.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dr. Sérgio Santos Pereira e Dra. Maria Isabel Guerreiro, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva ... e com sede em ..., ...-... ..., (“**Requerente**”), veio, em 29-04-2024, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“**AT**” ou “**Requerida**”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, na parte respeitante à não consideração do benefício fiscal previsto no Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“**RFAI**”), e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2023... e demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no montante total a pagar de € 76.184,90, sendo a importância de € 67.239,31 relativa a IRC, e o montante de € 8.945,59 referente a juros compensatórios (com data limite de pagamento: em 30-01-2024), bem como o reembolso do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 02-05-2024. Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, foram notificadas as Partes da designação dos árbitros, que aceitaram a respetiva nomeação dentro do prazo aplicável.

Em 09-07-2024 foi constituído o Tribunal Arbitral. Nesse mesmo dia, o Tribunal notificou a Requerida para, no prazo de 30 dias: (1) apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT; (2) remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo, em cumprimento do disposto no artigo 17.º, n.º 2, do RJAT. A Requerente foi notificada para, no prazo de 10 dias, indicar sobre que factos incidiria a inquirição da testemunha que arrolou, caso o Tribunal Arbitral admitisse a mesma, o que veio a fazer em 23-07-2024.

A Requerida apresentou resposta ao PPA e juntou o processo administrativo em 30-09-2024.

Por Despacho de 17-10-2024, o Tribunal Arbitral notificou as partes de que a reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT encontrava-se agendada para o dia 11-11-2024, pelas 14:30, e de que a inquirição da testemunha arrolada pela Requerente terá lugar

2.

na mesma. Nessa data, foi inquirido o Sr. Luís Fernandes, contabilista certificado da Requerente desde 2019, e as Partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações.

A Requerente e a Requerida apresentaram alegações em 21-11-2024 e 20-11-2024, respetivamente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 09-07-2024 e é competente, atento o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. 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).

Não foram invocadas nem identificadas nulidades no processo. As partes não suscitaram exceções suscetíveis de obstar ao conhecimento do mérito do PPA.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Considerando a posição das Partes vertidas nos respetivos articulados, cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar e decidir duas questões relativas ao benefício fiscal RFAI que a Requerente deduziu no período de tributação de 2019, a saber:

1. Se a atividade desenvolvida pela Requerente é elegível para efeitos do RFAI?
2. Se os investimentos realizados pela Requerente são elegíveis para efeitos de RFAI?

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

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

- A.** A Requerente exerce a atividade principal de produção de vinhos comuns e licorosos, à qual corresponde o CAE 11021, dedicando-se, no exercício de 2019, a título secundário, a diversas outras atividades com os seguintes CAE secundários: CAE 93293 – Organização de atividades de animação turística, CAE 56107 – Restaurantes, n. e. (inclui atividades de restauração em meios móveis), CAE 11022 – Produção de vinhos espumantes e espumosos, CAE 56304 – Outros estabelecimentos de bebidas sem espetáculo (cf. referido nos artigos 10.º e 11.º do PPA e artigo 20.º da resposta ao PPA, facto não controvertido).
- B.** Durante o ano de 2019, a Requerente adquiriu e afetou diversos ativos à atividade de produção de vinhos comuns e licorosos (CAE 11021), que considerou elegíveis para efeitos do RFAI, no montante total de € 652.702,23, conforme demonstrado no seguinte quadro:

RFAI 2019				
Código	Conta / Ficha Descrição	Data Utilização	Valor Contabilístico	
2019.018	Trapezoidal (Armazém de secos)	08/08/2019	317 541,64 €	1)
2019.020	Material Pavilhão Secos	02/11/2019	14 061,84 €	2)
2019.013	Pavimentação em Betão (zona da balança)	02/08/2019	88 978,00 €	3)
2019.001	Stacker Eléctrico SWE080L Chassi 6636442	28/01/2019	6 950,00 €	4)
2019.006	Barricas 225L Carvalho Misto (Americano/Francês)	01/04/2019	23 100,00 €	5)
2019.009	Máquina de Rótulos	25/07/2019	3 500,06 €	6)
2019.014	Bomba Rodete Helicoidal RV 65 n.º. Serie 2304LDN65	02/08/2019	3 813,99 €	7)
2019.015	Equipamento de ar condicionado	05/09/2019	6 350,00 €	8)
2019.016	Máquina de correção do PH do Vinho	24/09/2019	64 731,70 €	9)
2019.003	Barricas 225L Roble Americano	29/03/2019	58 500,00 €	10)
2019.007	Barricas 225L Híbride	30/04/2019	39 975,00 €	11)
2019.017	Linha de Enchimento (Itália) Máquina Detecção de Rotulos	09/02/2019	25 200,00 €	12)
			652 702,23 €	65 270,22 € RFAI 2019

(cf. RIT e artigo 24.º da resposta ao PPA, facto não controvertido).

-
- C. As barricas referidas nesta tabela destinam-se ao armazenamento de vinho e, geralmente, têm uma vida útil de 4 ou 5 anos (cf. prova testemunhal).
- D. O equipamento de ar condicionado constante da tabela foi instalado em área não associada diretamente à produção de vinho (cf. RIT, facto não contestado pela Requerente).
- E. Na Declaração de Rendimentos Modelo 22 do ano de 2019, a Requerente a deduziu à coleta o valor de € 65.270,22, no âmbito do RFAI, correspondente ao investimento nos ativos *supra* referidos (cf. artigo 23.º da resposta ao PPA, facto não controvertido).
- F. A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção externa OI2023..., concretizado pela Direção de Finanças de Setúbal, ao exercício de 2019, em que foram detetadas irregularidades em matéria de imposto que estão na origem da liquidação adicional de IRC impugnada, designadamente no que toca ao RFAI (cf. RIT, artigos 1.º a 3.º do PPA, artigos 30.º e 31.º da resposta ao PPA, facto não controvertido).
- G. Do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) emitido na sequência do referido procedimento de inspeção consta a seguinte fundamentação:

“(...) porque não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do RFAI, os projetos de investimento que tenham por objeto atividades económicas incluídas nos setores de produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE, não é passível de aceitação a dedução à coleta, no montante de 65.270,22 €, a título de benefício fiscal RFAI, efetuada pela A... no período de imposto de 2019.”

“(...) mesmo que o setor de atividade principal da A... não estivesse excluído da elegibilidade para o RFAI, nos termos das OAR 2014-2020 e do RGIC, os investimentos que o sujeito passivo associou ao RFAI em 2019 suscitariam sempre dúvidas acerca da sua elegibilidade, pelos seguintes motivos, a ser considerados individualmente ou cumulativamente:

- Não correspondem a um investimento inicial, conforme exigido na alínea d) do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, mas sim a investimentos que, não obstante concorrerem para o crescimento do volume de negócios do sujeito passivo e a melhoria das condições de trabalho, configuram investimentos isolados ou investimentos de substituição de ativos fixos que chegaram ao fim da sua vida útil.

- Não serem considerados investimentos em aplicações relevantes, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 22.º do CFI – veja-se o caso do equipamento de ar condicionado, enquadrável nas exceções de elegibilidade previstas na subalínea iv), da alínea a), do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

- Não serem considerados investimentos em aplicações relevantes, nos termos previstos na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, pois nas médias empresas, como é o caso do sujeito passivo, apenas se consideram aplicações relevantes os ativos que permaneçam associados ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos três anos. No caso em análise, verificou-se que as barricas de 225 litros adquiridas em 2019 por 121.575,00 € e que o sujeito passivo considerou elegíveis para efeitos do RFAI, foram acrescentadas ao ativo fixo tangível em 2019 (vd. anexo 6), mas foram abatidas, todas elas, em 2020, com apenas um ano de uso (vd. anexo 7).”

“...que os investimentos associados ao RFAI de 2019 se destinaram, na quase totalidade, para a atividade principal do sujeito passivo, a produção de vinho, abrangendo diversas áreas dessa atividade – receção da matéria-prima, produção, embalagem e armazenamento, sem que se consiga, no entanto, identificar claramente, numa relação de causa-efeito, que resultado se pretendia obter e que resultado, na realidade, foi obtido.

De notar, que alguns investimentos aparentam ser de mera substituição, como é o caso da aquisição de 335 barricas de 225 litros, por contrapartida da alienação ou oferta de mais de 200 barricas de igual capacidade.

De referir, ainda, que um dos investimentos elencados constitui uma exceção ao atrás referido acerca da exigibilidade dos investimentos, pois consistiu na aquisição de

equipamento de ar condicionado para instalação em área não associada diretamente à produção de vinho.”

(cf. RIT junto ao processo administrativo).

- H.** Em consonância com o RIT, a AT emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2019, e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2023... e demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no montante total a pagar de € 76.184,90, sendo a importância de € 67.239,31 relativa a IRC, e o montante de € 8.945,59 referente a juros compensatórios (com data limite de pagamento: em 30-01-2024) (facto não controvertido).
- I.** Em 29.04.2024, a Requerente apresentou no CAAD o PPA que deu origem ao presente processo.

§2. Factos não provados

Com relevância para a causa foram considerados como não provados os seguintes factos:

- As barricas adquiridas em 2019 cumpriram o período mínimo de permanência associado ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido (3 anos).
- Os vários ativos adquiridos em 2019 não constituíram investimento de mera substituição.

§3. Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Os factos pertinentes para o julgamento da

causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cf. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, relativamente à prova produzida, o princípio da livre apreciação.

A Testemunha arrolada pela Requerente esclareceu que as barricas adquiridas pela Requerente se destinam ao armazenamento do vinho, sendo essenciais à atividade da Requerente. Disse também que duram entre quatro e cinco anos e que, por isso, têm de ser substituídas no fim da sua vida útil. Do depoimento da Testemunha não ficou claro se as novas barricas adquiridas no exercício de 2019 visaram substituir barricas antigas, ou fazer face a um aumento de produção. Também não ficou claro o destino dado às barricas no fim da sua vida útil, se são abatidas, ou usadas para outro tipo de bebida que não vinho. Em termos mais globais, a Testemunha disse crer que, havendo aumento de produção, todo o investimento é elegível para efeitos do RFAI.

Quanto ao ónus da prova, interessa relembrar que o artigo 74.º, n.º 1, da LGT estabelece que “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”. No específico caso dos benefícios fiscais, o artigo 14.º, n.º 2, da LGT estabelece que “*os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito*”. Destas normas infere-se que o ónus da prova

dos pressupostos dos benefícios fiscais recai sobre o sujeito passivo (Requerente). Na falta de cumprimento desse ónus, os benefícios fiscais ficam sem efeito, como estatui a parte final daquele n.º 2 do artigo 14.º. Neste sentido, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-05-2023, processo n.º 01071/20.9BELRA, e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 04-05-2023, processo n.º 694/09.1BELRS).

Relativamente às aplicações relevantes para efeitos do RFAI em 2019, e com base nos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal produzida, o Tribunal Arbitral considerou o seguinte:

- Competia à Requerente provar que as barricas adquiridas em 2019 cumpriram o período mínimo de permanência associado ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido (3 anos), conforme exigido na alínea d) do n.º 3 do artigo 3º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro. No PPA, a Requerente alega que, em 01-01-2020, foi feito um abate na contabilidade de todas as fichas de barricas, sem que tenha ocorrido um abate físico das barricas em 2020. Todavia, temos que os extratos contabilísticos juntos pela Requerente aos autos não são suscetíveis de provar que as barricas em causa cumpriram o requisito previsto na alínea d) do n.º 3 do artigo 3º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro.

- Competia à Requerente provar que os ativos listados na Tabela constante do ponto B da matéria assente integravam um “investimento inicial” para efeitos do RFAI, não constituindo investimento de mera substituição. Nem dos documentos juntos aos autos, nem do depoimento da Testemunha arrolada pela Requerente, foi possível perceber um projeto ou uma finalidade clara para o investimento em causa.

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

V. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Do direito aplicável

O RFAI foi criado em 2009 através da Lei n.º 10/2009, de 10 de março, com o intuito de abarcar um conjunto de medidas de incentivos fiscais que visavam promover o investimento produtivo, o crescimento económico e o emprego, contribuindo para o reforço da modernização e da competitividade do nosso país e para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas. Mais tarde, o RFAI foi reformulado em 2014, com a entrada em vigor do CFI aprovado pelo Decreto-Lei n.º 126/2014, de 31 de outubro, mas manteve o mesmo propósito: aumentar o apoio ao investimento num contexto fiscal mais favorável, criar emprego e reforçar os capitais próprios das empresas que acedem a esses auxílios.

Em 2019 (período relevante), o benefício fiscal RFAI consubstanciava-se numa dedução à coleta de IRC, e até à concorrência de 50% da mesma, das seguintes importâncias (i) 25% do investimento relevante, até ao montante € 15.000.000,00; e (ii) 10% do investimento relevante, relativamente ao investimento de valor superior a € 15.000.000,00.

Estabelece o n.º 1 do artigo 22.º do CFI: *“O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do art.º 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.”* O artigo 2.º do CFI elenca as atividades que podem usufruir de benefícios fiscais, entre as quais se inclui a *“indústria transformadora”* (alínea a) do n.º 2)), mas reafirmando o respeito do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

Para efeitos do Direito da União Europeia, o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (*“TFUE”*), publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou *“RGIC”*). Sendo que, para além do RGIC, devem também ser observadas as *“Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-*

2020”, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (“OAR”), uma vez que podem trazer restrições a estes auxílios. Estes instrumentos disciplinam a concessão dos auxílios, impondo limitações aos Estados-Membros.

O artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC 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.”

Relativamente às OAR, assume particular relevância para o caso concreto o ponto 10:

“10. A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica, com exceção da pesca e da aquicultura, da agricultura e dos transportes, que estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações”.

Pode ler-se ainda na nota de rodapé 11 respeitante ao acima mencionado ponto 10 das OAR, que:

“(11) Os auxílios estatais à produção primária, transformação e comercialização de produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado e à silvicultura estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola”.

No ponto (33) das OAR do setor agrícola, pode ler-se:

“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(27). Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações”.

Na secção 1.1.1.4., ponto (168), das OAR do setor agrícola estabelece-se 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 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.o e 108.o do Tratado;

(b) Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020;

(c) As condições estabelecidas na presente secção.”

Por último, cumpre referir que, no plano nacional, podem ainda ser relevantes a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que define os CAE correspondentes a várias atividades (“**Portaria CAE**”), e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que regulamenta o RFAI e o regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (“**Portaria RFAI**”).

§2. Da inclusão / exclusão da atividade de produção de vinhos comuns e licorosos da Requerente, enquanto atividade de transformação de produtos agrícolas, do âmbito do RFAI pela aplicação das OAR

A Requerida defende que o investimento realizado pela Requerente, que tem por objeto uma atividade económica enquadrada no setor da transformação de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE, encontra-se expressamente excluído do âmbito de aplicação da OAR, não sendo elegível para efeitos de RFAI.

Cumprir notar, em primeiro lugar, que a jurisprudência arbitral relativamente a esta questão é unânime em sentido contrário ao sustentado pela Requerida, ou seja, no sentido de que as OAR não excluem a atividade de transformação de produtos agrícolas do âmbito do RFAI. Da leitura conjugada dos pontos (33) e (168) das OAR do setor agrícola *supra* citados, com o ponto 10 das OAR, e respetivo rodapé 11, o Tribunal Arbitral constituído no processo n.º 220/2020-T (Decisão de 2020-10-12) concluiu que “*a actividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos não se encontra excluída do âmbito de aplicação sectorial das OAR 2014-2020, sendo, pelo contrário, abrangida por este instrumento*” e, conseqüentemente, que a mesma atividade não é excluída do benefício RFAI pelas OAR. A mesma interpretação foi sustentada nos processos n.ºs 98/2021-T (Decisão de 2022-02-15), 164/2022-T (Decisão de 2022-10-06); 642/2022-T (Decisão de 2023-03-26); 773/2022-T (Decisão de 2023-05-26); e 675/2022 (Decisão de 2023-07-26).

À luz desta jurisprudência, que acompanhamos, cremos que assiste razão à Requerente. O Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (“**TJUE**”) que a Requerida invocou nas suas alegações (C-23/22, *Caxamar*, 2022-12-15) não altera a conclusão aqui chegada quanto à questão *decidenda*. Isto porque neste Acórdão do Douto TJUE está em causa uma atividade de transformação de produtos de pesca e aquicultura, que o próprio TJUE considerou como distinta da atividade de transformação de produtos agrícolas para efeitos do RGIC e das OAR (parágrafos 32-33). Relativamente aos produtos agrícolas, o TJUE notou que “*em conformidade com o seu artigo 1.º, n.º 3, alínea c), o Regulamento n.º 651/2014 não é aplicável aos «auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas» nos casos especificados por esta disposição. Esta exclusão é retomada no ponto 10 das Orientações 2014-2020 e, em particular, na nota de rodapé 11, para a qual este ponto remete*” (parágrafo 29).

Ora, a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas não é excluída do benefício fiscal RFAI pelo artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, na medida em que (i) o montante do benefício fiscal RFAI não é 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, e que (ii) o benefício fiscal RFAI não é subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários. Acresce que, tal como referido *supra*, da leitura conjugada dos pontos (33) e (168) das OAR do setor agrícola, com o ponto 10 das OAR e respetiva nota de rodapé 11, resulta que a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas não é excluída do benefício fiscal RFAI pelas OAR.

Conclui o Tribunal Arbitral pela inserção da atividade de produção vinícola desenvolvida pela Requerente nos sectores especificamente previstos para efeitos do RFAI, não estando a mesma excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC, e enquadrando-se a mesma no artigo 2.º, n.º 2, do CFI.

§3. Da elegibilidade dos investimentos realizados pela Requerente para efeitos do RFAI

Barricas: € 23.100,00 + € 58.500,00 + € 39.975,00, num total de € 121.575,00 (dedução à coleta de € 12.157,50)

No RIT, a AT desconsiderou as barricas adquiridas pela Requerente no exercício de 2019, que esta havia elegido para efeitos do RFAI, por qualificar as mesmas como ativos de mera substituição de outros ativos que chegaram ao fim da sua vida útil. Diz a AT que as ditas barricas, adquiridas em 2019 por € 121.575,00, foram abatidas em 2020, com apenas um ano de uso, não permanecendo, assim, associadas a qualquer investimento durante o período de três anos, tal como exigido na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Tal como referido *supra*, nos termos do artigo 74.º, n.º 2, da LGT, o ónus da prova dos pressupostos dos benefícios fiscais recai sobre o sujeito passivo. No caso *sub judice*, incumbia

à Requerente provar que as barricas adquiridas em 2019 cumpriram o período mínimo de permanência associado ao investimento a favor do qual o auxílio é concedido (3 anos), conforme exigido na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o que não logrou fazer.

E ainda que a Requerente tivesse feito esta prova, dúvidas haveriam se a aquisição das barricas não constituiu um investimento de mera substituição. Na verdade, tal como referido *supra*, a Testemunha inquirida não conseguiu esclarecer o Tribunal sobre se as novas barricas visaram meramente substituir antigas barricas, ou fazer face a um aumento de produção, por exemplo. A questão relativa ao conceito de “investimento inicial” é desenvolvida *infra*.

Pelo exposto, conclui-se que as barricas adquiridas pela Requerente em 2019 não são elegíveis para efeitos do RFAI.

Equipamento de ar condicionado: € 6.350,00 (dedução à coleta de € 635,00)

No RIT, a AT desconsiderou a aquisição de equipamento de ar condicionado no exercício de 2019, que a Requerente havia elegido para efeitos do RFAI, por o equipamento ter sido instalado em área não associada diretamente à produção de vinho. Conclui a AT que não está em causa um investimento em aplicações relevantes, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 22.º do CFI, ao invés enquadrando-se na exceção de elegibilidade prevista na subalínea iv) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI para “*Mobiliário e artigos de conforto ou decoração*”.

A este propósito veio a Requerente aceitar, no artigo 39.º do PPA, que a AT “*demonstrou, em concreto, que o equipamento de ar condicionado não era considerado investimento em aplicações relevantes*”.

Atendendo à posição das partes expressas nos respetivos articulados, conclui-se que o equipamento de ar condicionado em apreço foi instalado em área não associada diretamente à produção de vinho, não relevando a sua aquisição para efeitos de RFAI

Outros ativos: € 524.777,23 (dedução à coleta de € 52.477,72)

No RIT, a AT desconsiderou vários outros ativos adquiridos pela Requerente no exercício de 2019, que esta havia elegido para efeitos do RFAI, por entender não ser possível identificar, numa relação de causa-efeito, que resultado se pretendia obter e que resultado, na realidade, foi obtido. Conclui a AT que tal investimento não configura um “investimento inicial” para efeitos do RFAI, mas sim a investimentos que, não obstante concorrerem para o crescimento do volume de negócios do sujeito passivo e a melhoria das condições de trabalho, configuram investimentos isolados ou investimentos de substituição de ativos fixos que chegaram ao fim da sua vida útil (em violação do disposto na alínea d) do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro).

No PPA, a Requerente alega que, na situação em apreço, é à AT que incumbe o ónus da prova dos pressupostos legais da correção que operou, e de que os investimentos realizados não são elegíveis para efeitos do RFAI. Segundo a Requerente, relativamente à consideração de que os investimentos elegíveis não correspondem a um “investimento inicial” para efeitos do RFAI, a AT apenas manifesta dúvidas e afirmações meramente abstratas, limitando-se a invocar, sem qualquer outro desenvolvimento, o disposto na alínea d) do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 15 de setembro, sem a mínima demonstração, em concreto, de se tratar de investimentos isolados ou de substituição. Conclui a Requerente, no PPA, que a AT não apresentou qualquer fundamentação legal para afastar as dúvidas que expressamente manifestou e que, por isso, a liquidação de IRC ser declarada ilegal por falta de fundamentação.

Também quanto a esta questão, temos que não assiste razão à Requerente.

De facto, nos termos do artigo 74.º, n.º 2, da LGT, cumpria à Requerente provar que os vários ativos adquiridos em 2019 integravam um “investimento inicial” para efeitos do RFAI, ou seja, um investimento que visasse, por exemplo, alterar o processo de produção de forma fundamental, ou incrementar substancialmente a capacidade instalada (por oposição a um investimento de substituição que permite apenas aumentos marginais de produção).

Para efeitos deste benefício fiscal, um aumento de produção não torna toda a aquisição de ativos elegível para efeitos do RFAI. É necessário algo mais. É necessário que se trate de um investimento abrangido pela definição de “investimento inicial” contida na alínea d) do n.º 2 do

artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro: “*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*”.

No caso *sub judice*, a Requerente não identificou, de forma clara e congruente, a finalidade da aquisição dos ativos listados na Tabela constante do ponto B da matéria assente, como lhe incumbia.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral julga o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em julgar o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente e, em consequência, absolver a AT Requerida do pedido.

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **65.270,22**.

Tal como referido pela Requerida na resposta ao PPA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º – A do CPPT, sendo sindicada uma liquidação, o valor atendível, para efeitos de custas, é o da importância cuja anulação se pretende. *In casu*, a Requerente indicou a totalidade do montante da liquidação de IRC impugnada como valor da causa, mas apenas impugnou as

correções efetuadas sobre as deduções à coleta, relativas ao benefício fiscal RFAI, no montante de € 65.270,22. Assim sendo, a matéria controvertida cinge-se a este último valor. Note-se que esta alteração não tem impacto no valor das custas arbitrais.

CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 9 de janeiro de 2025

O Tribunal Arbitral,

Professora Doutora Rita Correia da Cunha

Dr. Sérgio Santos Pereira

Dra. Maria Isabel Guerreiro