

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1413/2024-T

Tema: IRC. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Investimento inicial. Aumento de capacidade de estabelecimento já existente. Transformação de produtos agrícolas em produtos não agrícolas.

Sumário

I – A instalação do armazém automático em terrenos adjacentes às instalações fabris já existentes, sendo um espaço totalmente autonomizado e conexo com as linhas de produção da unidade industrial, que visou a melhoria da distribuição, potenciando ganhos de eficiência e de produtividade, caracteriza-se como um “investimento inicial”, na medida em que constitui um novo estabelecimento e permite o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, e enquadra-se no âmbito do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, para efeito da atribuição do RFAI;

II – O produto final resultante do processamento industrial de leguminosas secas, concentrado de tomate e de frutas ou polpa de frutas adquiridos a terceiras empresas, que visa a produção de alimentos prontos a consumir, após embalagem em recipiente hermético para garantir a sua conservação e introdução no mercado, não pode ser tida como uma atividade de transformação de produtos agrícolas que continuam a ser produtos agrícolas, na aceção do Capítulo 20 do Anexo I ao TFUE.

Decisão Arbitral

Acordam em tribunal arbitral

I - Relatório

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, com sede Rua ..., n.º ..., ...-... ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de liquidação de IRC n.º 2024..., bem como da correspondente demonstração de liquidação de juros compensatórios e de acerto de contas n.º 2024..., emitidas por referência ao período de tributação de 2020, e, bem assim, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade anónima, de direito português, que, em conformidade com o seu objeto social, prossegue diversas atividades na área da indústria de bebidas, refrigerantes, sumos de frutos, águas, cervejas e maltes, bem como na área dos derivados e das conservas de frutos e vegetais e outros produtos alimentares, nomeadamente concentrados.

Desenvolve as suas atividades ao abrigo dos seguintes Códigos de Atividade Económica (CAE): CAE Principal 11072, relativo à “fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas”; CAE Secundário 10320, relativo à “fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas”; CAE Secundário 11071, relativo ao “engarrafamento de águas minerais naturais e de nascente”; CAE Secundário 10395, relativo à “preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas por outros processos”; CAE Secundário 46341, relativo ao “comércio por grosso de bebidas alcoólicas”; e CAE Secundário 46342, relativo ao “comércio por grosso de bebidas não alcoólicas”.

Aquando da submissão da Declaração de Rendimentos Modelo 22 individual, referente ao exercício de 2020, a Requerente considerou, no campo 714, do Quadro 07, do Anexo D, o valor de € 1.605.685,63 de dotação por benefício fiscal, que corresponde a 25% do investimento relevante, que ascendeu a € 6.422.742,53, tendo-se observado o disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).

Posteriormente, a Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção externo, de âmbito parcial, em sede de IRC, referente ao exercício de 2020, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., do qual resultou uma correção aos benefícios fiscais de dedução à coleta de IRC, no referido montante de € 1.605.685,63, por alegada fruição indevida de incentivos no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

Enquanto sociedade dominante do grupo fiscal tributado ao abrigo do RETGS, a Requerente foi também objeto de uma ação inspetiva interna, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2023..., tendo sido emitidos, neste contexto, o ato de liquidação de IRC n.º 2024 ... - em que se desconsidera a totalidade da dotação relativa ao exercício de 2020, a título de RFAI -, bem como a demonstração de liquidação de juros compensatórios e de acerto de contas.

A Requerente apresentou reclamação graciosa contra os referidos atos de liquidação, que foi objeto de indeferimento, por se considerar que o investimento realizado não era elegível, pelo que esta não poderia beneficiar *in totum* do RFAI.

Entende a Requerente que a posição da Autoridade Tributária enferma de erro de interpretação na aplicação do regime legal.

Entre 2019 e 2021, a Requerente levou a cabo, na sua fábrica em Almeirim, investimentos que considerou enquadráveis no âmbito do RFAI, tendo em vista a criação de um novo espaço de armazenagem, designado “armazém automático”, responsável pelo aumento da sua capacidade produtiva e, bem assim, para facilitar um processo produtivo inovador, mormente na movimentação dos produtos à saída das linhas de produção.

A instalação do armazém automático, conexo com as linhas de produção da unidade industrial de Almeirim, visou, assim, a melhoria da distribuição, potenciando ganhos de eficiência e de produção e permitiu desbloquear o constrangimento fabril, por incapacidade de movimentação de paletes, facto que se traduziu num incremento global de eficiência em produto acabado de 60% em 2022 para 64% em 2024.

Em suma, a aceleração do escoamento das encomendas, motivada pelo investimento no armazém automático, tem permitido um aumento da atividade diária, sem que a Requerente tenha de aumentar o número de horas de laboração/produção.

A Requerente dispõe de 4 fábricas, todas sitas em Portugal continental, sendo que é na unidade fabril de Almeirim que se concentra parte da produção e, bem assim, a logística de toda a sua atividade, que integra a produção de sumos e néctares de fruta e a produção de leguminosas em conserva.

No caso da fabricação de sumos de frutos, atividade de relevo na unidade de Almeirim, o processo de fabrico engloba várias fases produtivas, incluindo a transformação e o processamento, entre as quais se destaca a formulação (mistura de todos os ingredientes que compõem o produto), pasteurização e enchimento (em embalagens de vidro, cartão ou PET).

No que diz respeito à transformação de produtos hortícolas, o processo produtivo engloba várias fases, entre as quais, a hidratação, lavagem, branqueamento, escolha, enchimento (na qual se inclui o sistema de inspeção e pesagem), cravação e esterilização (processo efetuado em autoclaves).

Neste contexto, o resultado do segundo, terceiro e/ou quarto estágios de transformação, quer dos sumos de frutos, quer da conservação de frutos e produtos hortícolas, não configura um produto agrícola.

E mesmo no caso dos produtos agrícolas recebidos pela Requerente que são objeto de uma primeira transformação na fábrica de Almeirim, estes sofrem também de segundas e, eventualmente, terceiras transformações, pelo que não podem ser qualificados como produtos agrícolas.

Os produtos resultantes do processo de produção adstrito à unidade industrial de Almeirim dão origem a produtos em PET, vidro ou cartão tetra pak. No caso, utilizam-se não só os purés produzidos através da fruta transformada na fábrica de Almeirim, mas também sumos e purés de outras frutas que a Requerente não tem capacidade tecnológica para

transformar, como por exemplo a laranja, ou que não se produzem em quantidades significativas localmente, como é o caso das frutas tropicais.

A este respeito, a Requerente refere que a atividade da Requerente não é excluída pela alínea c) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC, nem pelo ponto 10 da OAR.

A Requerente formula ainda um pedido subsidiário, entendendo que a Administração nunca poderia desconsiderar a totalidade do investimento realizado, mas apenas uma parte deste.

Com efeito, a Autoridade Tributária não contesta que o investimento foi levado a cabo numa região elegível para efeitos do RFAI (Almeirim), nem o montante do benefício fiscal, que corresponderia a 25% do investimento realizado, ou seja, € 1.605.685,63.

A Autoridade Tributária aceita ainda que o CAE Principal da Requerente, ou seja, o CAE 11072 (fabricação de refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas) é elegível para efeitos do RFAI.

Pelo que se impunha que a Autoridade Tributária tivesse aceite pelo menos parte do investimento, porquanto relativamente à atividade respeitante ao CAE principal todos os pressupostos de aplicação do RFAI estão verificados.

Conclui no sentido da procedência do pedido arbitral.

Na resposta, a Autoridade Tributária refere, em síntese, o seguinte.

A Requerente, na Declaração de Rendimentos Modelo 22 referente ao período de 2020, registou o valor de € 1.605.685,63 a título de dotação pelo benefício fiscal RFAI, no campo 714 do quadro 07 do Anexo D.

Adicionalmente, no quadro 078-A1, especificou que o benefício fiscal se refere a um investimento realizado em Almeirim, enquadrado como "aumento da capacidade de um estabelecimento existente" e afeto ao CAE 11072 ("Fabricação de refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas).

Em sede de inspeção tributária verificou-se que o estabelecimento de Almeirim desenvolve atividades diversas, incluindo “Fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas” (CAE n.º 10320) e “Preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos” (CAE n.º 10395).

Além de não se estar perante um investimento inicial nos termos exigidos pela legislação nacional e comunitária, os serviços de inspeção tributária consideraram ainda que o mesmo investimento estava afeto a atividades não elegíveis para feitos do RFAI, por estarem relacionadas com atividades de transformação de produtos agrícolas, listadas no Anexo I do TFUE.

Os Capítulos 7 e 20 do Anexo I do TFUE classificam como produtos agrícolas os produtos hortícolas, frescos ou processados, como sejam os sumos, pelo que mesmo após processos de transformação, tal como a fabricação e a conservação de sumos), esses produtos ainda são considerados “produtos agrícolas” para fins do TFUE.

A Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, e o artigo 2.º, n.º 2, do CFI constituem normas de execução e concretização dos princípios e regras das OAR e do RGIC, sempre em conformidade com os artigos 107º a 109º do TFUE.

O artigo 2.º do RGIC dispõe que deve entender-se por «transformação de produtos agrícolas», qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, com exceção das atividades realizadas em explorações agrícolas necessárias à preparação de um produto animal ou vegetal para a primeira venda».

E, por outro lado, no âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional, no ponto 10 da introdução das OAR determina-se que a Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas.

Face ao exposto, e conforme previsto nos artigos 2.º, n.º 2 e 22.º, n.º 1, do CFI e no n.º 1 da Portaria n.º 282/2014, o investimento efetuado pela Requerente que teve por objeto as atividades económicas “Fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas” e “Preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos”, ambas enquadradas no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas, encontra-se expressamente excluído do âmbito de aplicação das OAR, e não é elegível para efeitos de RFAI.

Da leitura destes conceitos e da referência expressa à aplicabilidade das OAR exclusivamente «à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas», conclui-se que a transformação de produtos agrícolas apenas pode beneficiar do RFAI se o produto final dela resultante não for um produto agrícola, isto é, não for um dos produtos enumerados no Anexo I do TFUE.

Em suma, nos termos dos artigos 2.º, n.º 2, e 22.º, n.º 1 do CFI, do n.º 1 da Portaria n.º 282/2014, não são elegíveis para a concessão do RFAI os projetos de investimento que tenham

por objeto, entre outras, a atividade económica da transformação de produtos agrícolas, cujo produto seja, também ele, um produto agrícola, isto é, um produto enumerado no Anexo 1 do Tratado, como ocorre no caso em apreço.

Por último, alega a Requerente que a Requerida incorreu em erro ao concluir que o armazém automático instalado em Almeirim não constitui um investimento inicial que conduziu ao “aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

Pois bem, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, para efeitos do artigo 22.º do CFI, os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do mesmo diploma apenas são aplicáveis relativamente a “investimentos iniciais”, nos termos do artigo 2.º, alínea a), do parágrafo 49, do RGIC, considerando-se como tal, os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento ou o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

No caso vertente, não ficou comprovado que este investimento se qualifica, para efeitos de RFAI, como um novo investimento na vertente de aumento de capacidade. Tal investimento poderá contribuir para um aumento da eficiência das operações de receção, controlo, armazenamento e expedição dos produtos, mas não logrará fomentar um aumento a capacidade produtiva instalada, uma vez que, conforme constatado pelos serviços de inspeção tributária, a capacidade máxima das linhas de produção não sofreu qualquer variação com a realização do projeto.

Nesse sentido, não se está perante um investimento inicial, sendo de excluir do âmbito das aplicações relevantes em sede de RFAI o investimento associado ao sistema de automatização, no valor de € 6.422.742,53, e, consequentemente, desconsiderar o valor declarado a título de dotação do período referente ao benefício fiscal, no montante de € 1.605.685,63.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, houve lugar à inquirição de testemunhas, em 9 de outubro de 2025, a que se seguiram a apresentação de alegações escritas por prazo sucessivo.

Em alegações, as partes procuraram fixar a matéria de facto considerada como assente e, no mais, mantiveram as suas anteriores posições.

3. 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 oportunamente 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 foi constituído em 5 de março de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades nem foram suscitadas exceções.

II - Fundamentação

Matéria de facto

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

- A) A Requerente é uma sociedade anónima, de direito português, que de acordo com os requisitos previstos na Recomendação da Comissão n.º 2003/361/CE, de 6 de maio de 2003, não é caracterizada como micro, pequena ou média empresa
- B) Em conformidade com o seu objeto social, a Requerente prossegue atividades na área da indústria de bebidas, refrigerantes, sumos de frutos, águas, cervejas e maltes, bem como na área dos derivados e das conservas de frutos e vegetais e outros produtos alimentares, nomeadamente concentrados (documento n.º 4, processo administrativo, A.2 5.1.2).
- C) A Requerente desenvolve as suas atividades ao abrigo dos seguintes Códigos de Atividade Económica: CAE Principal 11072, relativo à “fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas”; CAE Secundário 10320, relativo à “fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas”; CAE Secundário 11071, relativo ao “engarrafamento de águas minerais naturais e de nascente”; CAE Secundário 10395, relativo à “preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas por outros processos”; CAE Secundário 46341, relativo ao “comércio por grosso de bebidas alcoólicas”; CAE Secundário 46342, relativo ao “comércio por grosso de bebidas não alcoólicas” (documento n.º 4, processo administrativo, III.1.).
- D) Para efeitos de IRC, e por referência ao período de tributação de 2020, a Requerente pertencia a um grupo fiscal, tributado ao abrigo do RETGS, sendo a sociedade dominante do grupo fiscal (documento n.º 4, processo administrativo, III.1).

- E) Aquando da submissão da Declaração de Rendimentos (Modelo 22) individual, referente ao exercício de 2020, a Requerente considerou, no campo 714, do Quadro 07, do Anexo D, o valor de € 1.605.685,63, de dotação por benefício fiscal (documento n.º 8 junto ao pedido arbitral).
- F) Tal montante corresponde a 25% do investimento relevante, que ascendeu a € 6.422.742,53.
- G) Posteriormente, a Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção externo, de âmbito parcial, em sede de IRC, referente ao exercício de 2020, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022... (Documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).
- H) Do Relatório final do procedimento inspetivo resultou uma correção aos benefícios fiscais de dedução à coleta de IRC, no montante de € 1.605.685,63, por fruição indevida de incentivos no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento.
- I) Em conclusão, o Relatório de Inspeção Tributária sustentou o seguinte:
- 1.4.2. Correções ao imposto
- 1.4.2.1. Dotação do período do benefício fiscal por RFAI: 1.605.685,63 euro
- A empresa considerou em 2020, indevidamente, constituição de um crédito de imposto por benefício fiscal do RFAI no valor de 1.605.685,63 Euro, previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal ao Investimento, relativamente a um investimento em invoca enquadrar-se na tipologia de investimento inicial descrita como «aumento da capacidade de um estabelecimento existente» (conforme previsto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro) na atividade de produção de sumos e refrigerantes e bebidas não alcoólicas.
- Decorrente da análise aos elementos apresentados no processo de documentação fiscal, da visita às instalações da empresa e dos esclarecimentos entregues à Autoridade Tributária e Aduaneira, conclui-se que a empresa não demonstrou os factos constitutivos do direito ao benefício fiscal invocado, visto que não demonstrou a relação do investimento realizado com o aumento da capacidade instalada de produção de sumos e refrigerantes (como invoca) bem como de produção de qualquer outra das atividades económicas existentes, no estabelecimento em Almeirim (e que não são elegíveis para RFAI).
- Nesses termos, o investimento em equipamentos destinados ao armazenamento e escoamento de produtos acabados das várias unidades indústrias da empresa, não pode beneficiar de RFAI, porquanto não se encontra relacionado com "o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", nem com qualquer outra das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, pelo que é indevida a constituição do crédito de imposto por RFAI (ver pontos V.2.1 e X).
- J) Esclarecendo o que e entende por “atividades económicas existentes, no estabelecimento em Almeirim (e que não são elegíveis para RFAI)”, a que se faz alusão na antecedente alínea I), o Relatório de Inspeção Tributária refere o seguinte: “A atividade industrial em Almeirim inclui atividades económicas que, estando enquadradas nas divisões 10 a 33 do CAE-REV.3, se apresentam excluídas de elegibilidade em RFAI por corresponderem a atividades de transformação de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da

União Europeia, designadamente: i. A preparação e conservação de produtos agrícolas como feijão, grão e tomate, enquadrável no CAE 10395; ii. A fabricação de sumos de frutas e de produtos hortícolas (CAE 10320)” – Relatório de Inspeção Tributária, que integra o documento n.º 4 junto ao pedido arbitral, pág. 19.

- K) A Requerente, enquanto sociedade dominante do grupo fiscal tributado ao abrigo do RETGS, foi também objeto de uma ação inspetiva interna, de análise à declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2020, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2023... (documento n.º 5 junto ao pedido arbitral).
- L) O Relatório de Inspeção Tributária concluiu do seguinte modo:
- 1.4.2. Correções ao cálculo do imposto do Grupo
- 1.4.2.1. Decorrentes de procedimentos de inspeção a sociedades que integram o Grupo
- 1.4.2.1.1. Dotação do período por benefício fiscal do RFAI: 1.60.685.53 euro
- No cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2022..., realizou-se um procedimento de inspeção externo de âmbito parcial, relativo ao período de 2020, da sociedade A..., S.A., NIPC..., do qual originou correção da totalidade da dotação do período de 2020 de RFAI a considerar na esfera individual da A..., S.A.
- Assim sendo, e tendo em conta que de acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 90.º do Código do IRC, o crédito de imposto por benefícios fiscais dedutível nos termos da alínea c) do artigo 90.º do Código de IRC, irá ser refletido no cálculo do imposto a pagar pelo Grupo, nos termos do artigo 115.º do Código do IRC.
- M) Na sequência, foram emitidos o ato de liquidação de IRC n.º 2024..., em que se desconsidera a totalidade da dotação relativa ao exercício de 2020, a título de RFAI, bem como a correspondente demonstração de liquidação de juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no valor de € 200,89 (documento n.º 3 junto ao pedido arbitral).
- N) A Requerente apresentou reclamação graciosa contra os referidos atos de liquidação, em que se desconsiderou o seu investimento para efeito de RFAI, e requereu a correção dos montantes em causa, nos termos constantes da Declaração Modelo 22 entregue (documento n.º 7 junto ao pedido arbitral).
- O) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão do Serviço Central, de 10 de setembro de 2024, praticado com subdelegação de competências (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- P) O indeferimento da reclamação graciosa teve por base a informação dos serviços n.º 264-AIR3/2024, que aqui se dá como reproduzida, em que se consignou, em resumo, o seguinte:
68. O que a Reclamante apresenta em sede de Reclamação Graciosa, é assim o mesmo que foi apresentado e examinado em sede de inspeção.
69. Dentro desta moldura factual, procedemos então ao exame dos elementos apresentados em sede inspetiva, conciliando-os com o quadro legal do RFAI, e não podemos deixar de concluir no mesmo sentido que os serviços de inspeção.
70. Ou seja, verifica-se que no estabelecimento de Almeirim são desenvolvidas várias atividades, correspondentes aos CAE 10320 (fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas), 10395 (preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas por outros processos), 11071 (engarrafamento de águas minerais naturais

e de nascentes), 11072 (fabricação de refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas) e 46341 (comércio por grosso de bebidas alcoólicas).

71. O CAE principal é indicado como elegível para RFAI, CAE 11072, atividade económica de fabricação de refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas), apresenta uma atividade industrial pouco significativa no estabelecimento de Almeirim.

72. Já a mesma atividade económica na A..., S.A., na tipologia de «aumento da capacidade de um estabelecimento existente», não se encontra demonstrado.

73. Note-se que a prova dos factos constitutivos dos seus direitos recai sobre quem os invoque, ou seja, é da inteira responsabilidade da Reclamante a plena prova do que invoca.

74. O investimento em equipamentos destinados ao armazenamento e escoamento de produtos acabados das várias unidades industriais da empresa, em crise, não se relaciona diretamente com o «aumento da capacidade de um estabelecimento existente» nem com o consignado na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, em que "[o]s 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".

75. Com efeito, o RFAI não visa atribuir um benefício fiscal, traduzido na diminuição de coleta, por todo e qualquer investimento em ativo fixo tangível em estado novo ou ativo intangível elegível e para toda e qualquer atividade económica.

76. E atendendo à atividade económica exercida pela Reclamante, somos também de concluir que os investimentos relevantes não visaram algum dos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI.

77. Razão pela qual se rejeitam as conclusões da Reclamante que o investimento em crise é elegível para RFAI.

Q) Entre 2019 e 2021, a Requerente levou a cabo, em terrenos adjacentes à sua fábrica sita em Almeirim, um investimento que considerou enquadrável no âmbito do RFAI, tendo em vista a criação de um novo espaço de armazenagem, que designou como “armazém automático”.

R) A Requerente submeteu a declaração Modelo 1 para inscrição do novo prédio na matriz, que deu origem ao artigo matricial n.º ... (documentos n.ºs 9 e 10 juntos ao pedido arbitral).

S) A Requerente dispõe de 4 fábricas, todas sitas em Portugal continental, sendo que é na unidade fabril de Almeirim que se concentra parte da produção e a logística de toda a atividade da Requerente (documento n.º 4, processo administrativo, A.2 5.1.2).

T) No pólo fabril de Almeirim existem edifícios administrativos, área de manutenção, laboratórios, fábrica de sólidos, fábrica de líquidos, sala de controlo, sala de *picking* (processo manual para compras de tamanho irregular), área de reembalamento e

manipulação, armazém convencional, estações automáticas, armazém automático e três áreas de cais, num total de 45 de cais (documentos n.ºs 12 a 23 juntos ao pedido arbitral e documento junto com as alegações da Requerente).

U) Anteriormente ao investimento, a Requerente, no pólo de Almeirim, dispunha de um armazém convencional, que se mantém em atividade como complemento do armazém automático (prova testemunhal).

V) Antes da construção do armazém automático verificava-se uma limitação de processamento das paletes de produto acabado, que constituía uma restrição à capacidade produtiva, nomeadamente à saída das linhas de produção (prova testemunhal).

Z) A instalação do armazém automático, sendo um espaço totalmente autonomizado, conexo com as linhas de produção da unidade industrial de Almeirim, potenciou uma melhoria da distribuição e, consequentemente, ganhos de eficiência e de produtividade, e permitiu desbloquear o constrangimento fabril anteriormente existente, por incapacidade de movimentação de paletes (prova testemunhal).

AA) A Requerente não fabrica, nem comercializa produtos agrícolas (prova testemunhal).

BB) A Requerente produz sumos e néctares de fruta, além de concentrado de tomate e conservas de frutos e vegetais e outros produtos alimentares (prova testemunhal).

CC) Na produção de sumos e néctares de fruta, utilizam-se os purés produzidos através da fruta transformada na Fábrica de Almeirim, mas também sumos e purés de outras frutas que a Requerente não tem capacidade tecnológica para transformar, como a laranja ou frutas tropicais (prova testemunhal).

DD) No caso dos sumos de fruta, o processo produtivo inicia-se com a compra da polpa/polme e/ou da fruta, que já foi previamente apanhada, escolhida, lavada e preparada, aos seus fornecedores habituais (prova testemunhal).

EE) Outras matérias-primas, como o sumo de laranja, são recebidas em estado líquido, por meio de cisternas, sendo utilizados na produção do sumo final (prova testemunhal).

FF) Os produtos finais resultam do processo de produção adstrito à unidade industrial de Almeirim, de acordo com a formulação aprovada, e são embalados em PET, vidro ou lata (no caso dos sumos de fruta) ou em conserva (no caso da conservação de frutos e produtos hortícolas) e prontos a consumir (prova testemunhal).

GG) A Requerente dispõe ainda de uma linha de transformação de leguminosas, como feijão preto, feijão branco, feijão encarnado, feijão manteiga, feijão frade, grão-de-bico, favas e ervilhas (prova testemunhal).

HH) A Requerente recebe a matéria-prima de diversas empresas que procedem à apanha, lavagem, secagem, pré-limpeza, seleção, calibragem, embalamento e preparação para venda, nas instalações dos fornecedores (documento n.º 14 do pedido arbitral).

II) Nas suas instalações, a Requerente procede ao cozimento/escaldão, enchimento e embalamento dos produtos em lata, processos que culminam com a esterilização dos mesmos em autoclave, ficando estes produtos cozidos e prontos a ser consumidos (documento n.º 14 do pedido arbitral)

JJ) No caso das polpas de tomate e derivados, estas são o resultado da mistura de sumo e polpa de tomate concentrado, adquiridos a fornecedores, a que podem ser adicionados outros ingredientes (cfr. documentos n.ºs 15, 16 e 17 do pedido arbitral).

KK) A Requerente procedeu ao pagamento da demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., no valor de € 200,89, resultante das correções tributárias realizadas pela Requerida (documento n.º 6).

LL) O indeferimento da reclamação graciosa foi notificado à Requerente por carta registada enviada em 11 de setembro de 2024.

MM) O pedido arbitral deu entrada em 26 de dezembro de 2024.

Factos não provados

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

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade dada como assente na prova testemunhal produzida em audiência, e ainda com base nos documentos juntos à petição inicial, no documento junto com as alegações da Requerente, e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Os factos dados como assentes que não têm indicação de documento de prova devem entender-se como factos não controvertidos.

Matéria de direito

Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI)

Investimento inicial. Aumento de capacidade de estabelecimento já existente.

5. A Autoridade Tributária considerou não elegível, para efeito do Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI), o investimento realizado pela Requerente no período de tributação de 2020 por considerar, no âmbito do procedimento inspetivo, que não demonstrou os factos constitutivos do direito ao benefício fiscal invocado, visto que não comprovou a relação do investimento realizado com o aumento da capacidade do estabelecimento existente.

Na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária igualmente defende que o investimento em equipamentos destinados ao armazenamento e escoamento de produtos acabados das várias unidades industriais da empresa, não se relaciona diretamente com o «aumento da capacidade de um estabelecimento existente», nem com o consignado na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que se reporta a investimentos iniciais, 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.

Em contraposição, a Requerente alega ter levado a cabo, na sua fábrica em Almeirim, investimentos tendo em vista a criação de um novo espaço de armazenagem, que designou como “armazém automático”, que constitui um espaço totalmente autonomizado, conexo com as linhas de produção da unidade industrial, que permitiu um aumento da sua capacidade produtiva, mormente na movimentação dos produtos à saída das linhas de produção, potenciando ganhos de eficiência e de produtividade, que são enquadráveis no âmbito do RFAI.

Num primeiro momento, a questão em debate é, pois, a de saber se o projeto de investimento realizado pela Requerente se encontra abrangido pelo regime fiscal de apoio ao investimento, para o que interessa começar por efetuar o necessário enquadramento jurídico da questão.

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 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.

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.

O CFI estabelece igualmente o Regime Fiscal do 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, nos 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.

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

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:

- a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;
- b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;
- c) Alojamento - divisão 55;
- d) Restauração e similares - divisão 56;
- e) Atividades de edição - divisão 58;
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;
- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;
- i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;

- j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;
- k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.

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”.

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 proferido no Processo n.º 545/2018-T, 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 proêmio 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).

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.

O Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro, estabelece a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, designadas por CAE, e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento, 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 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), e, quando aplicável, das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR).

A Portaria n.º 297/2015, para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014 e do disposto no artigo 22.º do CFI, fornece as definições relativas a

atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC, e no artigo 2.º alínea d), dispõe nos seguintes termos:

d) 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.

Por outro lado, a referida alínea d) do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 reproduz, nos seus exatos termos, o que consta da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, para efeito do que se entende por “investimento inicial”.

Em todo este contexto, interessa definir as características do investimento realizado pela Requerente para determinar se poderá beneficiar do RFAI.

Ficou provado que, entre 2019 e 2021, a Requerente, em terrenos adjacentes na sua fábrica em Almeirim, construiu um armazém, designado "armazém automático", destinado à criação de um novo espaço de armazenagem.

Anteriormente, existia um armazém convencional, que se mantém em atividade, como complemento ao armazém automático, e que apresentava limitações no processamento das paletes de produto acabado e constituía uma restrição à capacidade produtiva, nomeadamente à saída das linhas de produção.

A instalação do armazém automático, sendo um espaço totalmente autonomizado e conexo com as linhas de produção da unidade industrial de Almeirim, visou a melhoria da distribuição, potenciando ganhos de eficiência e de produtividade e permitindo desbloquear o constrangimento fabril relativamente à movimentação de paletes.

Com a entrada em funcionamento do armazém automático, foi possível movimentar um maior número de paletes por hora e diminuir o tempo de cada carregamento.

A Requerente submeteu a declaração Modelo 1 para inscrição do novo prédio na matriz, que deu origem ao artigo matricial

À luz desta factualidade, parece claro que a edificação construída pela Requerente, nos terrenos devolutos da fábrica de Almeirim, se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, visto que se trata de um investimento relacionado com a criação de um novo estabelecimento, e que gerou o aumento da capacidade do estabelecimento já existente, preenchendo todos os requisitos que constam do artigo 22.º, n.º 1, do CIF e do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015.

Transformação de produtos agrícolas

6. Uma outra questão que se coloca respeita a saber se a atividade industrial da Requerente se encontra excluída do RFAI por corresponder à transformação de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, designadamente, a preparação e conservação de produtos agrícolas como feijão, grão e tomate e a fabricação de sumos de frutas e de produtos hortícolas.

Isso porque entende a Autoridade Tributária que, por aplicação das OAR, a transformação de produtos agrícolas só pode beneficiar do RFAI se o produto final dela resultante não for um produto agrícola, isto é, não for um dos produtos enumerados no Anexo I do TFUE.

A Requerente contrapõe que por “produtos agrícolas”, para efeito 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, não incluindo os produtos do segundo, terceiro, ou quarto estágio de transformação que estejam em relação direta com os produtos agrícolas.

E acrescenta que, de acordo com o conceito constante do artigo 2.º, n.º 10, do RGIC, “transformação de produtos agrícolas” será “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”.

No caso, o resultado da transformação das leguminosas e das frutas, polpa de fruta, preparados de tomate ou sumos que a Requerente receciona nas suas instalações não são produtos agrícolas, na medida em que a transformação dá origem a produtos novos ou com características diferentes das matérias-primas que lhe deram origem.

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.

Neste âmbito, 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.

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)), 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.

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.

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).

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.

Ora, resulta, com evidência, dos elementos dos autos que a atividade da Requerente não se traduz na transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola.

A Requerente procede ao processamento industrial de leguminosas secas e concentrado de tomate e de polpa de frutas que adquire a terceiras empresas, sendo estas que preparam os produtos diretamente provenientes dos produtores agrícolas mediante uma primeira transformação de limpeza, escolha e calibragem e que, no caso do sumo de laranja vem em

estado líquido, e que 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 BB) a JJ) da matéria de facto, visa a produção de alimentos prontos a consumir, e que são submetidos a um processo térmico após embalagem em recipiente hermético (lata, vidro), que deve garantir uma esterilização comercial, ou seja, que o alimento deva ficar estável à temperatura ambiente.

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”.

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.

Mas não é nesse o caso quando um empresário adquire produtos preparados, na aceção do Capítulo 20 do Anexo I do TFUE, e os transforma através de um processo industrial.

Acresce que, por força do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, há pouco 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).

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).

Tendo sido 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), cabia à Autoridade Tributária 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.

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

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

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 42.º do Tratado, mas abrangidas pelo regulamento relativo ao desenvolvimento rural, e cofinanciadas pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural ou concedidas como um financiamento nacional em suplemento dessas medidas cofinanciadas, salvo previsão em contrário das regras setoriais.”

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.

No sentido anteriormente exposto se pronunciaram os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 670/2020-T, 561/2022-T e 132/2025-T.

Nestes termos, as liquidações impugnadas enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Pedido subsidiário

7. Face à procedência do pedido principal, fica prejudicado o conhecimento do pedido subsidiário.

III - Decisão

Termos em que se decide julgar procedente o pedido arbitral e anular o ato de liquidação de IRC n.º 2024 ... e a correspondente de liquidação de juros compensatórios e de acerto de

contas n.º 2024 ..., e, bem assim, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de em € 1.605.685,63, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 21.420,00 que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 7 de novembro de 2025,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha (Relator)

O Árbitro vogal

Pedro Miguel Abreu Marques

A Árbitro vogal

Maria do Rosário Anjos