

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 770/2025-T

Tema: Benefício fiscal. RFAI. Deduções à colecta de IRC. Ajudas estatais. Compatibilidade com Direito da União Europeia. Portaria de regulamentação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa, Dr^a. Márcia Coutinho e José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (árbitro vogal relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1. Relatório:

A...— SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., Porto (“Requerente”), ao abrigo dos artigos 95.º, nº.s 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, nº.s 1 e 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), e 2.º, nº 1, alínea a), 5.º, nº 3, alínea a), 6.º, nº 2, alínea a), 10.º, nº.s 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requereu a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL, tendo em vista a anulação à apreciação da legalidade da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) constante da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC (“declaração Modelo 22”) n.º..., referente ao exercício de 2021, da qual resultou o montante total a pagar de 1.393.956,31 EUR, e, bem assim, da decisão final de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2024..., com a consequente restituição do imposto pago, acrescido de juros.

1.1 Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral:

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 1/9/2025 e aceite no mesmo dia, nos termos regulamentares aplicáveis, tendo o Requerente optado pela não designação de árbitro.

Por despacho de 17/10/2025, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou para árbitros os ora subscritores, tendo comunicado essa designação no mesmo dia às partes e não

tendo havido reclamação da mesma, em 04/11/2025, foi comunicada às partes a constituição do Tribunal Arbitral.

A 9/12/2025, a requerida apresentou a sua Resposta e fez juntar na mesma data aos autos o processo administrativo (PA), tendo, em 10/12/2025, o CAAD notificado o requerente da Resposta da AT e da junção do PA.

Por despacho de 11/12/2025, foi dispensada a reunião a que se refere o artº. 18º. do RJAT e dispensada a apresentação de alegações e porque a Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou uma excepção, foi dada a possibilidade ao Sujeito Passivo de se pronunciar, no exercício do princípio do contraditório, tendo ainda o mesmo Sujeito Passivo sido notificado para pagar a taxa arbitral subsequente até à data limite para se proferir a decisão final, que foi fixada em 06-02-2026.

Por requerimento de 8/1/2026, o Requerente pronunciou-se sobre a excepção deduzida pela Requerida.

Por despacho de 29/3/23 foi prorrogado o prazo para proferir a decisão por mais 2 meses.

1.2 – Posição do Requerente

1. A Requerente é a sociedade dominante do GRUPO B..., um grupo societário tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”), do qual faz parte a C..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ... , ...-... ..., ..., Porto (“C...”), dispondo ambas, pelo menos desde 2021, de contabilidade organizada, estando enquadradas no regime geral de tributação em sede de IRC, sendo a sua matéria coletável determinada por avaliação direta e com a sua situação tributária e contributiva regularizada, não sendo devedoras de quaisquer dívidas à Administração Tributária ou à Segurança Social.

2. Nos últimos anos, com o intuito de aumentar a sua capacidade produtiva (de engarrafamento de 62.000 garrafas/hora para 66.000 garrafas/hora) e de armazenamento (de 23.000.000 de litros para 34.000.000 de litros), a C... vem implementando um plano estratégico de investimento plurianual, com a realização de diversos investimentos integrados, designadamente na aquisição de novos de equipamentos e softwares, bem como na realização de obras de construção e remodelação das suas instalações, de modo a acomodar aquelas aquisições, o qual se concretizou na execução de quatro projetos: o Projeto ... que visou aumentar a capacidade de produção e de armazenamento das instalações existentes em ... através da aquisição de linhas de enchimento e de equipamentos de apoio às respetivas linhas, de equipamento de laboratório, de equipamentos associados ao processo produtivo (como empilhadores, eletrodiálise e softwares) e da realização de obras de construção e remodelação das instalações, que permitiram aumentar a capacidade produtiva de enchimento de 62.000 garrafas/hora para

66.000 garrafas/hora e de armazenamento de 23.043.972 litros (em 2020) para 23.192.862 litros (em 2021).

3. A C... executou ainda o Projeto ..., o Projeto ... (em...) e o Projeto ..., destinados ao aumento da capacidade de armazenamento das instalações (nomeadamente, adegas) que detém em cada uma daquelas regiões, com a aquisição de diversos equipamentos para armazenar a produção de vinho, designadamente reservatórios cilindros verticais, barricas, toneis e cubas, bem como na realização de obras de construção para acomodar as referidas aquisições, aumentando a capacidade de armazenamento em 347.300 litros (em 2021).

4. No ano de 2021, a C... realizou os seguintes investimentos elegíveis no seu entender para efeitos de Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), tendo, no exercício de 2021, e relativamente aos investimentos supra, a C... apurado uma dotação/crédito de RFAI de 252.973,67 EUR (1.011.894,68 EUR x 25%):

Projeto	Investimento	Montante	Dotação RFAI
Projeto [REDACTED]	Aquisição de estruturas de armazenamento barricas de 5 níveis	667.731,75	166.932,94
	Aquisição de 6 reservatórios cilindros verticais de 12.000 litros/unidade		
	Aquisição de 5 reservatórios cilindros verticais de 8.550 litros/unidade		
	Aquisição de 3 toneis de 1.200 litros/unidade		
	Aquisição de serviços de construção civil e de equipamentos de apoio aos equipamentos adquiridos		
Projeto [REDACTED]	Aquisição de 5 reservatórios cilindros verticais e investimentos conexos (adaptação do respetivo posto de transformação e realização de obras de construção para acomodar infraestruturas elétricas)	216.393,.93	54.098,48
	Adaptação das instalações para implementação de 14 reservatórios de 150.000 litros		

Projeto [REDACTED]	Aquisição de 16 barricas de 300 litros	48.169	12.042,25
	Aquisição de 3 barricas de 500 litros		
	Aquisição de 3 toneis com capacidade de 550 litros		
	Aquisição de 3 toneis com capacidade de 1.200 litros		
Projeto [REDACTED]	Aquisição de 2 cubas com capacidade de 47.000 litros	79.600	19.900
	Aquisição de 2 cubas com capacidade de 117.000 litros		
TOTAL		1.011.894,68	252.973,67

5. Em resultado da estratégia de investimento prosseguida ao abrigo do Projeto ..., do Projeto..., do Projeto ... e do Projeto ..., a C... viu-se ainda confrontada com a necessidade de contratar, em 2021, quatro novos trabalhadores com competências técnicas específicas para cada um daqueles projetos, sendo que os 4 trabalhadores contratados, na presente data (mais de quatro anos volvidos), se mantém em exercício de funções na C... e o número de trabalhadores efetivos da C... aumentou de 516 (em dezembro de 2020) para 558 (em dezembro de 2021).

6. A 31 de maio de 2022, a C..., enquanto sociedade dominada, procedeu à entrega da sua declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2021, nela declarando o montante de 728.981,52 EUR a título de benefícios fiscais e a 1 de junho de 2022, a Requerente, enquanto sociedade dominante, procedeu à entrega da declaração Modelo 22 de IRC do GRUPO B... referente ao exercício de 2021, tendo declarado o montante de 844.017,07 EUR a título de benefícios fiscais, pelo que a 6 de junho seguinte, tendo procedido ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado no exercício de 2021.

7. A 28 de fevereiro de 2024, na sequência da aprovação da dotação de Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (“SIFIDE”), a C... procedeu à entrega de uma declaração Modelo 22 de IRC de substituição, tendo declarado o montante de 720.425,31 EUR a título de benefícios fiscais, correspondendo 360.871,06 EUR a dotação de SIFIDE e 359.554,25 EUR a dotação de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (“CFEI II”) e a 1 de março de 2024, na sequência da aprovação da dotação de SIFIDE da C..., a Requerente também procedeu à entrega de uma declaração Modelo 22 de IRC de substituição do GRUPO B..., tendo declarado, o montante de 835.460,86 EUR a título de benefícios fiscais e procedeu

a 8 de março seguinte ao pagamento do imposto correspondente à diferença entre o imposto autoliquidado na declaração Modelo 22 de IRC de substituição do GRUPO B... e aquele que já havia pago anteriormente.

8. O montante de benefícios fiscais refletido na declaração Modelo 22 de IRC do GRUPO B... corresponde ao somatório dos montantes de benefícios fiscais apurados nas declarações Modelo 22 de IRC individuais das sociedades dominadas, pelo que, no exercício de 2021, os benefícios fiscais deduzidos à coleta pelas várias sociedades integrantes do GRUPO B... incluem apenas dotações de SIFIDE e de CFEI II, conforme melhor discriminado:

Sociedade	Benefício fiscal	Dedução à coleta
C...	SIFIDE	360.871,06
	CFEI II	359.554,25
D...	CFEI II	100.624,29
E...	CFEI II	14.411,26
TOTAL	-	835.460,86

9. Porém, após revisão interna de procedimentos, a Requerente constatou que, por mero lapso, não foi deduzida à coleta a dotação de RFAI, no montante de 252.973,67 EUR, apurada na esfera da C... após realização dos investimentos elegíveis para efeitos deste benefício fiscal no ano de 2021, atrás referidos, bem como a C... apenas inscreveu, na sua declaração Modelo 22 de IRC de substituição, as dotações de SIFIDE e CFEI II, no montante total de 720.425,31 EUR

10. Além disso, a C... apenas inscreveu, na sua declaração Modelo 22 de IRC de substituição, as dotações de SIFIDE e CFEI II, no montante total de 720.425,31 EUR e, no que respeita ao RFAI, a C... não inscreveu qualquer valor no Anexo D daquela declaração a título de dotação do período, quando deveria ter sido inscrito ainda o montante de 252.973,67 EUR.

11. Do mesmo modo, a Requerente também não inscreveu qualquer valor nos campos 714 dos quadros 074 dos Anexos D das declarações Modelo 22 de IRC originária e de substituição do GRUPO B..., tendo apenas inscrito, nos campos 355 dos quadros 10 daquelas declarações, as dotações de SIFIDE e CFEI II apurados nas esferas da C..., da D... e da E... .

12. Consequentemente, no exercício de 2021, as deduções à coleta do GRUPO B..., a considerar no campo 355 do quadro 10 da respetiva declaração Modelo 22 de IRC, deveriam ter ascendido ao montante de 1.088.434,53 EUR (835.460,86 EUR + 252.973,67 EUR), e não aos inscritos

835.460,86 EUR, pelo que, a 29 de maio de 2024, pretendendo corrigir o lapso declarativo e deduzir a dotação de RFAI à coleta do exercício de 2021, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC controvertida, em sede da qual peticionou a anulação (parcial) daquele acto tributário de autoliquidação, na parte referente aos benefícios fiscais e a devolução do imposto pago a mais, no valor de 252.973,67 EUR.

13. A 16 de abril de 2025, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da reclamação graciosa, no qual a Administração Tributária se propõe decidir pelo indeferimento da reclamação graciosa (e a consequente manutenção na ordem jurídica do ato de autoliquidação de IRC apresentado em 2022), baseando-se unicamente no facto de a atividade prosseguida pela C... não ser, no seu entender, elegível para efeitos de RFAI, por consistir numa atividade económica dos sectores da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), o que redundaria na preterição das Orientações relativas a Auxílios Estatais com Finalidade Regional para 2014- 2020 (“OAR 2014-2020”) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (“RGIC”), pelo que a Requerente foi a 30 de maio de 2025 notificada da decisão final de indeferimento total da reclamação graciosa, pois a Administração Tributária converteu em definitivo o entendimento anteriormente projetado, não tendo, porém, colocado em causa os demais pressupostos constitutivos do direito ao benefício fiscal em apreço, considerando-os tacitamente preenchidos.

14. No entender da Requerente, porém, a atividade comercial prosseguida pela C...— de «produção de vinhos comuns e licorosos», correspondente ao CAE 11021 e reconduzível à transformação e comercialização de produtos agrícolas – é plenamente elegível para efeitos de RFAI, não existindo qualquer base legal para a excluir do elenco de atividades elegíveis para efeitos deste benefício fiscal consagrado no artigo 2.º, n.º 2, alínea a), do CFI, aplicável ex vi artigo 22.º, n.º 1, do CFI, e no artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, pelo que se verificam todas as condições materiais de elegibilidade dos investimentos realizados para efeitos de RFAI – inclusive, o requisito da elegibilidade da atividade comercial exercida pelo sujeito passivo previsto nos artigos 22.º, n.º 1, e 2.º, n.os 2, alínea a), e 3, do CFI, e 2.º, alínea b), da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro¹, porque a atividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos prosseguida pela C... enquadra-se no âmbito de

¹ A requerente invoca ainda decisão arbitral n.º 220/2020-T, de 12 de Outubro de 2020, decisão arbitral n.º 706/2022-T, de 26 de julho de 2023, decisão arbitral n.º 798/2023-T, de 16 de setembro de 2024 (envolvendo também a ora Requerente em que estavam em causa os exercícios de 2018, 2019 e 2020) e a decisão arbitral n.º 474/2017-T, de 3 de maio de 2018.

aplicação do RFAI, tendo em conta os artigos 22.º, n.º 1 e 2.º, nº.s 2, alínea a), e 3, do CFI, 2.º, alínea b), da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, e, bem assim, no âmbito sectorial de aplicação das OAR 2014-2020 e do RGIC.

15. Por fim, no entender da requerente, a interpretação da AT do artº. 1º. da Portaria 282/2014, de 30 de dezembro, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade fiscal, consagrado nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e da proibição do reenvio normativo, consagrada no artigo 112.º, n.º 5, da CRP, por a Administração Tributária não poder 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, pois, de harmonia com o princípio da legalidade tributária, o conjunto de tributos e de matérias com eles relacionadas, apenas podem ser regulados por lei da Assembleia da República ou por decreto-Lei precedido de autorização legislativa, por se inserirem no âmbito e a extensão da reserva de lei ínsita nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, sendo que, no que respeita aos impostos, a reserva de lei formal da Assembleia da República estende-se aos respetivos elementos essenciais – i.e., a respetiva incidência subjetiva e objetiva e a respetiva taxa –, os quais devem ser regulados por lei ou decreto-lei autorizado, pelo que o âmbito de aplicação do regime de benefícios fiscais não pode ser posto em causa por uma norma infralegal de natureza regulamentar, citando nesse sentido as decisões arbitrais já indicadas.

16. Conclui, necessariamente, que a atividade no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas (em concreto, de vinhos comuns e licorosos) se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, podendo os investimentos realizados no contexto de tal atividade ser relevados como deduções à coleta em sede de IRC, nos termos do artigo 22.º do CFI, pelo que pede a anulação da declaração de IRC apresentada em 2022 e da decisão de reclamação graciosa também impugnada, com a condenação da requerida na restituição à Requerente do montante legalmente devido do valor dos benefícios fiscais desconsiderados , nos termos do artigo 100.º, n.º 1, da LGT, acrescido de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, com fundamento em erro imputável aos serviços da Administração Tributária, bem como a condenação da Requerida no pagamento das custas do processo arbitral.

1.3 – Posição da Requerida

1. Por sua vez, a Requerida, na sua resposta, começa por deduzir a incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria, para validar os valores de RFAI apurados pela requerente, pois que o âmbito de competência dos tribunais arbitrais constituídos ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), não contempla a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao peticionado pela Requerente, porque, a competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, pelo que entende que não pode ser proferida decisão pelo Tribunal arbitral que, na prática, reconheça o direito da requerente a obter uma decisão que lhe atribua um determinado direito ou que implique a condenação da AT a validar um determinado entendimento ou cálculo efetuado pela requerente quanto aos montantes do RFAI que tem direito a deduzir, dado que entende que a pretensão jurídica formulada pela Requerente reconduz-se ao reconhecimento de um direito ou ao pedido de condenação à prática de um ato devido, que não poderão ser obtidos por esta via.
2. Depois, relativamente ao mérito do processo, transcreve os factos alegados pela Requerente, os fundamentos por ela expostos no sentido da procedência do pedido e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, para só então enunciar a posição da AT.
3. Entende a AT que, baseada numa Decisão arbitral que cita², “na medida em que dizem respeito à matéria europeia dos auxílios de Estado, tanto o CFI, como o RFAI, nele contido, e a Portaria n.º 282/2014, devem ser considerados, acima de tudo, como instrumentos de execução, efetivação e aplicação dos princípios e regras contidos nas OAR, no RGIC e nos art.º 107.º a 109.º do TFUE, traduzindo as correspondentes limitações à soberania orçamental e fiscal nacional. Ou seja, longe de se ver a Portaria n.º 282/2014 como norma de execução apenas do n.º 2 do art.º 2.º do CFI, deve-se ler-se a Portaria n.º 282/2014 e o n.º 2 do art.º 2.º do CFI como normas de execução e concretização dos princípios e regras da OAR e do RGIC, sempre em conformidade com os art.º 107.º a 109.º do TFUE”, pelo que é neste contexto institucional e normativo que devem ser interpretados e aplicados o CFI, o RFAI e a portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que no seu entender é assumido tanto no art.º 2.º n.º 2 do CFI,

² Decisão Arbitral proferida no processo 545/2018-T.

como no Preâmbulo da Portaria, onde se lê: “*Atendendo à necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais, nomeadamente as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 27 de julho de 2013, prorrogadas para 2021 pelo Jornal Oficial da União Europeia n.º C224/02, de 07.07.2020 e o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que aprovou o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014, são também definidos na presente portaria os sectores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais.*”.

4. Entende assim a requerida que a remissão legal expressa tanto no CFI como na Portaria para as OAR [orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020] e o RGIC permite concluir que o legislador quis, acima de tudo, no exercício das suas competências legislativas e regulamentares, cumprir plenamente todas as obrigações resultantes do espírito e da letra das OAR [orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020] e do RGIC em consonância com os princípios, intimamente relacionados, da primazia de aplicação do direito da União Europeia e da interpretação do direito nacional em conformidade com o direito da União Europeia, sob pena de o Estado incorrer em infração ao direito da União Europeia e em responsabilidade.

5. Relativamente ao caso concreto, alega que o artigo 2º do RGIC dispõe que para efeitos deste diploma deve entender-se por “*Transformação de produtos agrícolas*”, qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, com exceção das atividades realizadas em explorações agrícolas necessárias à preparação de um produto animal ou vegetal para a primeira venda e por “*Produto agrícola*” deve entender-se que é um produto enumerado no anexo I do Tratado, exceto os produtos de pesca e da aquicultura constantes do anexo I do Regulamento (EU) nº 1379/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013, citando em seu favor o Acórdão do Tribunal de Justiça (décima secção) de 15 de dezembro de 2022, no âmbito do processo C-23/22, que nos pontos 29 e 30 refere que “*29. A este respeito, importa recordar que, em*

conformidade com o seu artigo 1.º, n.º 3, alínea c), o Regulamento n.º 651/2014 não é aplicável aos «auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas» nos casos especificados por esta disposição. Esta exclusão é retomada no ponto 10 das orientações 2014-2020 e, em particular, na nota de rodapé 11, para a qual este ponto remete.

30. Quanto ao conceito de «transformação de produtos agrícolas», na aceção do Regulamento n.º 651/2014, este deve ser entendido, nos termos do artigo 2.º, ponto 10, deste Regulamento, no sentido de que inclui, sob reserva de uma exceção não pertinente para o processo principal, «qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola», sendo o conceito de «produto agrícola», por sua vez, definido no artigo 2.º, ponto 11, do referido regulamento no sentido de que se refere a um produto enumerado no anexo I do Tratado FUE, «exceto os produtos da pesca e da aquicultura constantes do anexo I do regulamento [...] n.º 1379/2013».”

6. Conclui, por isso, que o investimento efetuado pela C... que teve por objeto a atividade económica da produção de vinhos comuns e licorosos, enquadrada no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerado no anexo I do Tratado, encontra-se expressamente excluída do âmbito de aplicação das OAR [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], logo não é elegível para efeitos de RFAI, por, no seu entender e contrariamente ao aventado pela Requerente, não se deve apenas ter em conta as exclusões previstas no RGIC, mas deve ainda atender-se às exclusões previstas nas OAR e estas OAR, não são aplicáveis ao setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas de que resultem ainda produtos agrícolas, pois a este setor são aplicáveis orientações específicas com regras próprios a ele aplicáveis, condições de elegibilidade ou compatibilidade e intensidades de auxílio distintas que o RFAI não acautelou, invocando, a este propósito, um voto de vencido num acórdão arbitral³, que também defende essa exclusão e cita um Ac. arbitral no mesmo sentido⁴.

³ Voto de vencido da autoria da Prof. Dr.^a Carla Castelo Trindade, apostado no Acórdão proferido no Proc. 706/2022, também referente à requerente.

⁴ Acórdão proferido em 18 de Novembro de 2021, no processo n.º 307/2021-T.

7. Por fim, respondendo ao argumento da constitucionalidade, começa a Requerida por referir que o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 496/2020, decidiu que: “*O artigo 112.º, n.º 5 da Constituição constitui uma norma de ação, dirigida exclusivamente ao legislador, não à Administração. Consequentemente, a Portaria n.º 282/2014 jamais poderia violar tal preceito*”, para referir de seguida o voto de vencido da sr. Prof. Drª. Carla Castelo Trindade já atrás referido que “*quanto à alegada violação do princípio da legalidade, nas suas dimensões de reserva de lei formal e de tipicidade da lei fiscal, que se extrai dos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, não considero, ao contrário do que defende a Requerente e o Tribunal Arbitral, que o artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro consagre uma restrição inovatória do âmbito de aplicação do RFAI, cujo objecto, sentido e extensão se encontram devidamente definidos no CFI. 18. Pelo contrário, aquela Portaria tem uma natureza meramente regulamentar/executória, que se limita a densificar o regime jurídico do RFAI, tendo em conta os parâmetros definidos no CFI e no quadro normativo de Direito Europeu aplicável, designadamente o TFUE, o RGIC e as OAR.* 19. Assim o entendeu também o Tribunal Arbitral no acórdão n.º 307/2021-T, proferido em 18 de Novembro de 2021, a que já se fez referência, e para onde se remetem maiores desenvolvimentos.

20. Em suma, entendo que a remissão feita no CFI para a Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro não implica qualquer constitucionalidade decorrente de uma alegada violação do princípio da legalidade, nem tampouco qualquer ilegalidade por violação da norma habilitante que constitui o parâmetro de validade da norma regulamentar, já que a exclusão da concessão do benefício fiscal RFAI aos sectores de actividade de transformação de produtos agrícolas em produtos que continuem a ser agrícolas, resulta da aplicação dos princípios e regras contidos nos actos legislativos de Direito Europeu, de que aquela Portaria é mero instrumento de execução.”

8. favor da sua tese, a Requerida invoca 2 acórdãos arbitrais⁵, alegando que desse acórdãos resulta que com base non.º 2 do artigo 2.º do CFI, a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro identifica as actividades económicas e os sectores cujos projetos de investimento que não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais, entre os quais se contam a produção agrícola primária, a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do

⁵ O acórdão proferido no processo n.º 218/2019-T, em 19 de Dezembro de 2019 e o acórdão proferido no processo n.º 307/2021-T, em 18 de Novembro de 2021.

TFUE, entendendo que não se verifica a inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade da administração nas suas dimensões de reserva de lei, prevalência de lei e precedência de lei, pelo que a solução da questão controvertida apela a uma interpretação e aplicação do artigo 2.º, n.º 2, do CFI e a da Portaria n.º 282/2014 em termos sistematicamente adequados, em conformidade com a Constituição e com o direito da União Europeia, entendendo a AT, citando Saldanha Sanches, que a função económico-social dos benefícios fiscais obrigue a um “*cálculo permanente da receita perdida (da despesa fiscal)*”, na medida em que “*um benefício fiscal é sempre o benefício fiscal para alguns contribuintes, levando à perda de receitas (redução da base fiscal) que leva à maior oneração de outros contribuintes.* A criação de um benefício é sempre uma decisão sobre a distribuição dos encargos de financiamento do Estado” e que as escolhas de regime tomadas pelo legislador neste domínio apenas podem ser censuradas, com fundamento em infração 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.

9. Segundo a Requerida, a interpretação que a requerente pretende dever ser feita do regime dos benefícios fiscais RFAI é, antes de mais, violadora do princípio da legalidade, por contemplar a aplicação do mesmo a situações que não estão tipificadas na norma e atento o carácter excepcional dos benefícios fiscais concedidos, não é legítimo ao intérprete fazer das normas que contemplam benefícios fiscais uma interpretação que não cabe nem na letra e nem no espírito da norma ou proceder à sua aplicação a outras situações que nela não estão contempladas, pelo que, no seu entender, o princípio da legalidade veda que seja feita uma interpretação como aquela que é pretendida pela requerente, dado que a concessão do benefício fiscal só é permitida nas situações diretamente contempladas na lei e entender-se que o benefício também se pode aplicar a outras situações, como aquela que está em causa nos autos corresponde já a uma interpretação não consentida nem na letra e nem no espírito da norma.

10. Além disso, essa interpretação viola também o princípio da igualdade, porque como pretendido pela requerente trata de forma semelhante situações diferentes e que, sob pena de

arbítrio, devem ser tratadas de forma diferente, não podendo permitir-se a atribuição de benefícios fiscais, fora dos casos previstos na lei, pelo que não existe a invocada constitucionalidade ou sequer ilegalidade na interpretação seguida pela Requerida, pelo que deve improceder a pretensão da Requerente, incluindo o pedido da requerente quanto à restituição do montante correspondente à dedução à coleta do benefício.

11. Termina pedindo da improcedência do PPA, na sua totalidade

1.4 – Posição do Requerente perante a excepção de incompetência material deduzida:

1. Notificada para exercer o contraditório relativamente à excepção de incompetência em razão da matéria do presente tribunal arbitral para conhecer do pedido que foi formulado no PPA a requerente começa por lembrar que a questão objecto dos presentes autos, prende-se com a elegibilidade da atividade prosseguida pela Requerente para efeitos do benefício RFAI, tendo sido aliás esse o único fundamento que suportou o indeferimento da reclamação graciosa, também objeto (imediato) dos presentes autos e para se aferir a competência material do tribunal importa apenas «[...] atender aos factos articulados pelo autor na petição inicial e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados»⁶

2. O pedido formulado pela Requerente nos presentes auto, com fundamento nos argumentos já referidos e constantes do pedido de pronúncia arbitral é o da anulação do acto tributário (autoliquidação de IRC) e do acto decisório (decisão final da reclamação graciosa), inexistindo qualquer outro pedido para além dos expressamente formulados, pelo que, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112 - A/2011, de 22 de março (*a contrario*), resulta clara a competência dos tribunais arbitrais para aferir da ilegalidade de atos de liquidação de tributos, segundo seu entendimento, mesmo de actos de autoliquidação – como é o caso – que tenham sido precedidos de reclamação graciosa prévia – como também é o caso -, sendo que, no âmbito do julgamento sobre a legalidade dos actos

⁶ Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 15 de janeiro de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 117/14.4.TTLMG.C1, posteriormente confirmado por acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 16 de junho de 2015.

impugnados, é legítimo ao tribunal arbitral o conhecimento dos vícios que enformam os pedidos de declaração de ilegalidade formulados.

3. Deste modo, o Tribunal Arbitral tem competência para aferir da ilegalidade assacada aos actos de autoliquidação e decisório *sub judice*, consequentemente, para apreciar os fundamentos em que se funda a alegada ilegalidade – nomeadamente, se a atividade exercida pela Requerente concorre (ou não) para o benefício em causa e, por conseguinte, para a susceptibilidade de dedução do benefício à coleta do IRC, sendo que o benefício em causa configura um benefício fiscal automático – i.e., não dependente de reconhecimento administrativo –, cujo direito nasceu *ope legis* (pela simples verificação de determinados requisitos) – cfr. artigo 5.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

4. Enquanto tal, não só não é necessária qualquer intervenção administrativa no que tange ao nascimento do direito ao benefício, como não são legalmente admissíveis quaisquer valorações próprias do exercício da função administrativa – valorações essas, atenta a sua natureza, vedadas ao escrutínio da função jurisdicional, tratando-se apenas de ajuizar da verificação de determinados factos e do respectivo enquadramento legal, que a Administração Tributária tem de fazer, no âmbito do procedimento tributário (i.e., em sede da reclamação graciosa apresentada) e que cabe a esse ao Tribunal Arbitral validar ou não, no exercício da função jurisdicional, no âmbito do processo tributário.

5. Aliás, a pretensão anulatória da Requerente jamais seria reconduzível à acção para reconhecimento de um direito ou à acção administrativa de condenação à prática de ato devido, dado que a acção para reconhecimento de um direito prevista no artigo 145.º do CPPT, na sua aplicação sempre seria de afastar na medida em que a Requerente não peticionou ao Tribunal Arbitral o reconhecimento da titularidade de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária, pressuposto de admissibilidade desta acção, pois o que a Requerente pediu, em sede do pedido de pronúncia arbitral é a declaração de ilegalidade dos actos tributário e decisório subsequente, por violação de diversos preceitos legais e constitucionais, dela retirando as devidas consequências legais, concretamente a respetiva anulação, nos termos do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”) e segundo a jurisprudência reiterada dos

tribunais superiores, a acção para reconhecimento de um direito é um meio de reação judicial subsidiário, a utilizar apenas (e só) perante a inexistência de qualquer outro meio processual adequado a tutelar os direitos e interesses do contribuinte: «*O STA tem vindo a afirmar que, de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 145.º do CPPT, a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária apenas pode ser proposta sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido*»⁷.

6. No caso dos autos, a acção arbitral e, em alternativa, a impugnação judicial são os meios de reação processuais adequados a contestar a legalidade de ato tributário consubstanciado em autoliquidão de imposto, assegurando-se, assim, a plena tutela jurisdicional efetiva, mas, nos termos do artigo 145.º, n.º 3, do CPPT, a ação para reconhecimento de um direito jamais se poderia considerar o meio processual mais adequado à efetivação da pretensão anulatória da Requerente, por esta ter por objeto um acto tributário (de autoliquidão de IRC), estando do mesmo modo, vedado o recurso à ação administrativa de condenação à prática de ato devido consagrada nos artigos 66.º a 71.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”).

7. Deste modo, conclui a Requerente, é claro e inequívoco que, para além de ser a acção arbitral o meio de reacção judicial adequado para a Requerente fazer valer a sua pretensão anulatória em juízo, necessariamente se conclui ser o Tribunal Arbitral materialmente competente para apreciar o mérito da presente causa, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, pelo que deverá ser julgada improcedente a excepção invocada pela Administração Tributária, não se justificando a sua absolvição da instância, devendo os presentes autos prosseguir os seus termos.

2. Despacho saneador:

⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de junho de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 01086/17.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

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

É suscitada a questão da competência deste tribunal arbitral, que, a proceder impediria o conhecimento do mérito do PPA apresentado.

Como, porém, essa questão depende dos factos que forem considerados provados, remetemos o seu conhecimento para depois de apreciada e decidida a matéria de facto.

3. Fundamentação de facto.

3.1 - Factos provados:

Considerando os articulados das partes, os documentos juntos e o processo administrativo, são considerados provados os factos que a seguir se indicam:

a) A Requerente é uma sociedade comercial de Direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, que exerce, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades como forma indireta de exercício de atividades económicas, designadamente, de produção de vinhos comuns e licorosos, espumantes e espumosos, e o comércio por grosso de bebidas alcoólicas. (*facto não controvertido*)

b) A Requerente é a sociedade dominante do GRUPO B..., um grupo societário tributado de acordo com Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”). (*facto não controvertido*)

c) Em 2021, para além da Requerente, enquanto sociedade dominante, o GRUPO B... era ainda constituído pelas seguintes sociedades dominadas:

- C..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., Porto (“C...”);
- D..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., Porto (“D...”);
- e
- E..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., Porto (“E...”)

(facto não controvertido)

- c) Por sua vez, a C... é uma sociedade comercial de Direito português, com sede e direção efetiva em território nacional, que exerce, a título principal, a atividade de produção de vinhos comuns e licorosos, espumantes e espumosos, enquadrada no Código de Atividade Empresarial (“CAE”) 11021 «produção de vinhos comuns e licorosos», bem como a comercialização por grosso dessas bebidas alcoólicas. (*provado pelo doc. 3 junto com PPA e não impugnado*)
- d) A Requerente e a C... dispõem (e dispunham já em 2021) de contabilidade organizada, estando enquadradas no regime geral de tributação em sede de IRC, sendo a sua matéria coletável determinada por avaliação direta, à luz dos elementos inscritos nas declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC apresentadas por referência a cada exercício. (*facto não controvertido*)
- e) Nas suas instalações fabris, a C... dispõe de todos os equipamentos e meios tecnológicos necessários ao fabrico dos produtos que posteriormente comercializa, sendo nessas instalações que decorre todo o processo produtivo. (*facto não controvertido*)
- f) Com o intuito de aumentar a sua capacidade produtiva (de engarrafamento de 62.000 garrafas/hora para 66.000 garrafas/hora) e de armazenamento (de 23.000.000 de litros para 34.000.000 de litros), a C... vem implementando um plano estratégico de investimento plurianual, o qual pressupôs a realização de diversos investimentos integrados, designadamente na aquisição de novos de equipamentos e softwares, bem como na realização de obras de construção e remodelação das suas instalações, de modo a acomodar aquelas aquisições. (*facto não controvertido*)
- g) O plano de investimentos da C... concretizou-se na execução de quatro projetos: Projeto ...; Projeto...; Projeto...; e Projeto (*facto não controvertido*)
- h) O Projeto ... visou aumentar a capacidade de produção e de armazenamento das instalações existentes em ... através da aquisição de linhas de enchimento e de equipamentos de apoio às respetivas linhas, de equipamento de laboratório, de equipamentos associados ao processo produtivo (como empilhadores, eletrodiálise e softwares) e da realização de obras de construção e remodelação das instalações (*provado pelo doc. 5 junto com a reclamação graciosa junta sob o nº. 4 e constante do PA*)

- i) Os investimentos realizados no âmbito do Projeto ... permitiram aumentar a capacidade produtiva de enchimento de 62.000 garrafas/hora para 66.000 garrafas/hora e de armazenamento de 23.043.972 litros (em 2020) para 23.192.862 litros (em 2021). (*facto não controvertido*)
- j) Em virtude do aumento da capacidade produtiva resultante da execução do Projeto ..., a C... viu-se também confrontada com a necessidade de aumentar a sua capacidade de armazenamento para que as limitações de armazenagem não representassem um obstáculo, a jusante, à produção. (*facto não controvertido*)
- k) Nesse contexto, a C... executou o Projeto ..., o Projeto ... (em ...) e o Projeto ..., destinados ao aumento da capacidade de armazenamento das instalações (nomeadamente, adegas) que detém em cada uma daquelas regiões, através da aquisição de diversos equipamentos para armazenar a produção de vinho, designadamente reservatórios cilindros verticais, barricas, toneis e cubas, bem como na realização de obras de construção para acomodar as referidas aquisições. (*facto não controvertido*)
- l) Os investimentos realizados no âmbito do Projeto ..., do Projeto ... e do ... permitiram aumentar significativamente a capacidade de armazenamento em 347.300 litros (em 2021). (*facto não controvertido*)
- m) Em concreto, no ano de 2021, a C... realizou os seguintes investimentos que considerou elegíveis para efeitos de Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”):

Projeto	Investimento	Montante	Dotação RFAI
Projeto [REDACTED]	Aquisição de estruturas de armazenamento barricas de 5 níveis	667.731,75	166.932,94
	Aquisição de 6 reservatórios cilindros verticais de 12.000 litros/unidade		
	Aquisição de 5 reservatórios cilindros verticais de 8.550 litros/unidade		
	Aquisição de 3 toneis de 1.200 litros/unidade		
	Aquisição de serviços de construção civil e de equipamentos de apoio aos equipamentos adquiridos		
Projeto [REDACTED] [REDACTED]	Aquisição de 5 reservatórios cilindros verticais e investimentos conexos (adaptação do respetivo posto de transformação e realização de obras de construção para acomodar infraestruturas elétricas)	216.393,93	54.098,48
	Adaptação das instalações para implementação de 14 reservatórios de 150.000 litros		
Projeto [REDACTED] [REDACTED]	Aquisição de 16 barricas de 300 litros	48.169	12.042,25
	Aquisição de 3 barricas de 500 litros		
	Aquisição de 3 toneis com capacidade de 550 litros		
	Aquisição de 3 toneis com capacidade de 1.200 litros		
Projeto [REDACTED]	Aquisição de 2 cubas com capacidade de 47.000 litros	79.600	19.900
	Aquisição de 2 cubas com capacidade de 117.000 litros		
TOTAL		1.011.894,68	252.973,67

(facto não controvertido)

n) No exercício de 2021, e relativamente aos investimentos supra, a C... apurou uma dotação/crédito de RFAI de 252.973,67 EUR (1.011.894,68 EUR x 25%). (facto não controvertido)

o) Em resultado da estratégia de investimento prosseguida ao abrigo do Projeto ..., do Projeto ..., do Projeto ... e do Projeto ..., a C... viu-se ainda confrontada com a necessidade de contratar, em 2021, quatro novos trabalhadores com competências técnicas específicas para cada um daqueles projetos:

- F... para exercício das funções de Environment & Safety Manager no âmbito do Projeto...;
- G... para exercício das funções de Innovation Specialist no âmbito do Projeto ...;
- H... para exercício das funções de Operador de Enologia no âmbito do Projeto ...; e
- I... para exercício das funções de Operador de Armazém no âmbito do Projeto

(provado pelo doc. 9 junto com reclamação graciosa e PA)

p) Na data da apresentação do PPA, os quatro trabalhadores mantêm-se em exercício de funções na C... *(provado pelo doc. 9 junto com reclamação graciosa e PA).*

q) O número de trabalhadores efetivos da C... aumentou de 516 (em Dezembro de 2020) para 558 (em dezembro de 2021), como melhor se detalha nos quadros anexos:

Mês	Jan.	Fev.	Mar.	Abril	Maio	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.
N.º de trabalhadores efetivos	505	503	514	514	516	514	513	512	512	515	517	516
Média de trabalhadores									513			

2021												
Mês	Jan.	Fev.	Mar.	Abril	Maio	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.
N.º de trabalhadores efetivos	521	523	524	525	522	542	550	547	549	555	559	558
Média de trabalhadores									539			

(facto não controvertido)

r) A 31 de maio de 2022, a C..., enquanto sociedade dominada, procedeu à entrega da sua declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2021 – à qual foi atribuído o n.º...–, tendo declarado, no campo 355 do quadro 10 daquela declaração, o montante de 728.981,52 EUR a título de benefícios fiscais *(provado pelo doc. 5 junto com PPA e não impugnado).*

s) A 1 de junho de 2022, a Requerente, enquanto sociedade dominante, procedeu à entrega da declaração Modelo 22 de IRC do GRUPO B... referente ao exercício de 2021 – à qual foi atribuído o n.º...–, tendo declarado, no campo 355 do quadro 10 daquela declaração, o montante

de 844.017,07 EUR a título de benefícios fiscais. (*provado pelo doc. 6 junto com PPA e não impugnado*)

t) A 6 de junho de 2022, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado no exercício de 2021, no valor de € 1.388.400,10. (*provado pelo doc. 7 junto com PPA e não impugnado*)

u) A 28 de fevereiro de 2024, na sequência da aprovação da dotação de Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (“SIFIDE”), a C... procedeu à entrega de uma declaração Modelo 22 de IRC de substituição – à qual foi atribuído o n.º...–, tendo declarado, no campo 355 do quadro 10 daquela declaração, o montante de 720.425,31 EUR a título de benefícios fiscais, correspondendo 360.871,06 EUR a dotação de SIFIDE e 359.554,25 EUR a dotação de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (“CFEI II”) (*provado pelo doc. 8 junto com PPA e não impugnado*)

v) A 1 de março de 2024, na sequência da aprovação da dotação de SIFIDE da C..., a Requerente também procedeu à entrega de uma declaração Modelo 22 de IRC de substituição do GRUPO B...– à qual foi atribuído o n.º...–, tendo declarado, no campo 355 do quadro 10 daquela declaração, o montante de 835.460,86 EUR a título de benefícios fiscais. (*provado pelo doc. 6 junto com PPA e não impugnado*)

x) A 8 de março de 2024, a Requerente procedeu ao pagamento do imposto correspondente à diferença entre o imposto autoliquidado na declaração Modelo 22 de IRC de substituição do GRUPO B... e aquele que já havia pago anteriormente, no montante de 8.556,21. (*provado pelo doc. 9 junto com PPA e não impugnado*)

y) O montante de benefícios fiscais refletido na declaração Modelo 22 de IRC do GRUPO B... corresponde ao somatório dos montantes de benefícios fiscais apurados nas declarações Modelo 22 de IRC individuais das sociedades dominadas. (*provado pelo doc. 1 junto com PPA e não impugnado*).

z) No exercício de 2021, os benefícios fiscais deduzidos à coleta pelas várias sociedades integrantes do GRUPO B... incluem apenas dotações de SIFIDE e de CFEI II, conforme quadro:

Sociedade	Benefício fiscal	Dedução à coleta
C...	SIFIDE	360.871,06
	CFEI II	359.554,25
D...	CFEI II	100.624,29
E...	CFEI II	14.411,26
TOTAL	-	835.460,86

(facto não controvertido)

aa) A Requerente constatou que não foi deduzida à coleta a dotação de RFAI, no montante de 252.973,67 EUR, apurada na esfera da C... após realização dos investimentos elegíveis para efeitos deste benefício fiscal no ano de 2021. (*provado pelos docs. 1 e 8, juntos com PPA e não impugnados*)

bb) A C..., S.A. apenas inscreveu, no campo 355 do quadro 10 da sua declaração Modelo 22 de IRC de substituição, as dotações de SIFIDE e CFEI II, no montante total de 720.425,31 EUR – cfr. documento n.º 8.

cc) No que respeita ao RFAI, a C... não inscreveu qualquer valor no campo 714 do quadro 074 do Anexo D daquela declaração a título de dotação do período, quando deveria ter sido inscrito o montante de 252.973,67 EUR. (*provado pelo doc. 8 junto com PPA e não impugnado*)

dd) Por isso, reflexamente, a Requerente também não inscreveu qualquer valor nos campos 714 dos quadros 074 dos Anexos D das declarações Modelo 22 de IRC originária e de substituição do GRUPO B..., tendo apenas inscrito, nos campos 355 dos quadros 10 daquelas declarações, as dotações de SIFIDE e CFEI II apurados nas esferas da C..., da D... e da E.... . (*provado pelo docs. 1 e 6 juntos com PPA e não impugnados*)

ee) Por isso, no exercício de 2021, as deduções à coleta do GRUPO B..., a considerar no campo 355 do quadro 10 da respetiva declaração Modelo 22 de IRC, deveriam ter ascendido ao

montante de 1.088.434,53 EUR (835.460,86 EUR + 252.973,67 EUR), e não aos inscritos 835.460,86 EUR. (*provado pelo docs. 1 e 6 juntos com PPA e não impugnados*)

ff) A 29 de maio de 2024, para corrigir o lapso declarativo e deduzir a dotação de RFAI à coleta do exercício de 2021, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC controvertida, em sede da qual peticionou a anulação (parcial) daquele ato tributário, na parte referente aos benefícios fiscais, pedindo a consideração da dedução da quantia de € 252.973,67 no campo 355 (Benefícios fiscais) do Quadro 10 da Declaração de rendimentos por si apresentada, com o consequente reembolso dessa quantia. (*provado pelo doc. 4 junto com PPA e não impugnado*)

gg) A 16 de abril de 2025, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da reclamação graciosa, em sede do qual a Administração Tributária se propunha decidir o seguinte:

INFORMAÇÃO:

Vem a reclamante supra identificada, deduzir reclamação graciosa, ao abrigo do art.º 131.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e do art.º 137.º do Código do IRC (CIRC), da autoliquidação de IRC do exercício de 2021.

Compulsados os elementos junto aos Autos, verifica-se que nos termos dos arts.º 9.º, 68.º, 70.º e 131.º do CPPT, a reclamação apresentada é o meio próprio, é tempestiva e a reclamante tem legitimidade para o ato.

Verifica-se também, na presente data, a inexistência de Impugnação Judicial, após consulta ao Sistema de Contencioso Judicial Tributário.

Dos fundamentos constantes da petição inicial, que se dão aqui como integralmente reproduzido, no essencial, alega a reclamante:

- *A reclamante é a sociedade dominante do consolidado fiscal do grupo de sociedades do qual faz parte e ao qual é aplicável o RETGS;*
- *Do grupo B...e, encabeçado pela reclamante enquanto sociedade dominante, faz parte integrante do grupo a sociedade dominada C... SA – NIF...;*
- *Apresentou, em 01-06-2022, na qualidade de sociedade dominante, a correspondente declaração modelo 22 de IRC do exercício de 2021, tendo apresentado em 01-03-2024 uma declaração de substituição, por motivos relacionados com a dotação do benefício fiscal SIFIDE;*

- No entanto, no âmbito de uma revisão interna de procedimentos, concluiu que em nenhuma das declarações (incluindo a declaração individual da C... SA), foi considerado qualquer montante do crédito fiscal apurado a título do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI);
- Faz o enquadramento dos investimentos efetuados, no âmbito do benefício fiscal RFAI
- Solicita assim que:
 - Seja considerada a dedução, ainda que para meros efeitos declarativos, do montante de € 252.973,67 a título de RFAI apurado em 2021 no campo 355 (Benefícios Fiscais) do Quadro 10 da Declaração de Rendimentos da C... SA;
 - Consequentemente, e tendo em consideração que a C... SA integra o perímetro fiscal do RETGS da reclamante, seja considerada a dedução do referido montante no campo 355 (Benefícios Fiscais) do Quadro 10 da Declaração de Rendimentos da reclamante (declaração do Grupo);
 - Em consequência, seja reembolsado à reclamante, na qualidade de sociedade dominante do RETGS, o montante de € 252.973,67.

ENQUADRAMENTO LEGAL

O Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, regulamenta os termos e condições para a aplicação do benefício fiscal dedutível à coleta a título de RFAI, aplicável aos períodos de tributação iniciados após 1 de janeiro de 2014. Para efeitos de RFAI importa ainda atender à Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que veio regulamentar a sua atribuição e controlo.

Determina o n.º 1 do art. 22.º do CFI, que o RFAI será aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do art. 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo (Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro), com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR (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) e do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014 - Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

No caso em análise, à data de 31-12-2019, a dominada C.. SA – NIF ..., estava coletada desde 02-01-2008, para o exercício a título principal, da atividade com o CAE 11021 – “PRODUÇÃO DE VINHOS COMUNS E LICOROSOS”, e como atividades secundárias as seguintes:

- CAE 01210 – “VITICULTURA”, desde 01-02-2010;
- CAE 91020 – “ACTIVIDADES DOS MUSEUS”, desde 08-02-2019;
- CAE 93293 – “ORGANIZAÇÃO DE ACTIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA”, desde 08-02-2019;

Segundo a reclamante, a atividade desenvolvida pela dominada com o CAE 11021, enquadraria na alínea b) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

No entanto, de referir que:

- 1. De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).*
- 2. Por força da remissão prevista no n.º 1 do artigo 22.º do CFI, a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que definiu os códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE - Rev. 3) relativos aos setores de atividade elegíveis para efeitos da concessão de benefícios fiscais, é, também, aplicável ao RFAI.*
- 3. O artigo 1.º da referida portaria determina que, em conformidade com as OAR e com o RGIC, não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores (entre outros) da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE.*
- 4. Embora as alíneas a) e b) do artigo 2.º da mesma portaria refiram que as atividades económicas correspondentes a indústrias extractivas com o código CAE compreendido nas divisões 05 a 09, e a indústrias transformadoras com o código CAE compreendido nas divisões 10 a 33 podem beneficiar do RFAI, o corpo do artigo é bem explícito quando refere “Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior”.*
- 5. Por outro lado o n.º 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, que regulamenta o RFAI, refere que «Para efeitos da determinação do âmbito setorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC».*
- 6. Da leitura do Considerando (11) e das definições presentes nos pontos 9) a 11) do art.º 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), e do âmbito de aplicação previsto no ponto 10. das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR) para 2014-2020, bem como da legislação nacional suprarreferida, resulta que quando está em causa a atividade de “transformação de produtos agrícolas”, apenas pode beneficiar do RFAI a transformação destes produtos desde que o produto final dela resultante não seja um produto agrícola de acordo com a definição prevista no art.º 38.º do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo I do Tratado.*

7. Conclui-se, portanto, que, em sede de RFAI, estão excluídas do âmbito de aplicação do regime as atividades relacionadas com a produção agrícola primária e a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

8. Ora, o Anexo I do Tratado refere, na sua coluna (1) diversos capítulos respeitantes aos Números da Nomenclatura de Bruxelas, os quais têm por base o Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho, de 23 de julho de 1987, que instituiu uma nomenclatura de mercadorias (Nomenclatura Combinada ou NC), o qual veio a ser sucessivamente alterado e cujo Anexo I veio a ser substituído (numa versão completa e atualizada da NC) pelo Anexo I do Regulamento de Execução (UE) 2017/1925, da Comissão, de 12 de outubro de 2017, o qual, por sua vez, está na origem do documento designado por Nomenclatura Combinada, publicado pelo Instituto Nacional de Estatística (INE).

9. Tendo por referência a Nomenclatura Combinada, procedeu-se à análise da atividade referida pelo sujeito passivo, bem como dos produtos que dela resultam e do respetivo enquadramento (ou não) no Anexo I do Tratado.

10. Em resultado dessa análise, conclui-se que o enquadramento, em sede de RFAI, da atividade em causa e, consequentemente, dos projetos de investimento que a ela se destinem é o seguinte:

- a. Atividades NÃO ELEGÍVEIS para efeitos de RFAI
 - i. Produção de vinhos comuns e licorosos (CAE 11021)
 - 1. Enquadra-se no Capítulo 22 – Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres da NC, integrando-se ambos na atual posição 2204.

Resulta de todo o exposto que o montante do benefício fiscal solicitado no âmbito do RFAI, não pode ser validado por incumprimento do requisito legal de elegibilidade da atividade.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, conclui-se não ser de atender ao pedido da reclamante, propondo-se o indeferimento do mesmo”.

(provado pelo doc. 10 junto com PPA e não impugnado e processo administrativo)

hh) A 30 de maio de 2025, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, tendo a Administração Tributária convertido em definitivo o entendimento anteriormente projetado. *(provado pelo doc. 2 junto com PPA e não impugnado)*

ii) O Requerente apresentou a 29-08-2025, o presente pedido de pronúncia no Tribunal Arbitral.

3.2 Factos não provados e fundamentação da matéria de facto considerada provada.

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão deste processo.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela requerente e no que consta do processo administrativo e também os factos que as partes estão de acordo em considerar provados, conforme resulta do por si alegado em sede de requerimento inicial e das respostas que lhe sucederam.

4. Matéria de direito

4.1 - Questões a resolver:

Como questões a resolver, teremos desde logo, a excepção suscitadas pela AT da incompetência material deste tribunal arbitral para conhecer o presente PPA.

Como questão de fundo, se essa excepção não proceder, teremos apenas a questão da elegibilidade da actividade da participada da Requerente, C..., S.A. pra efeitos de concessão do apoio RFAI, atendendo à natureza da actividade por ela exercida.

Com efeito, foi este o único fundamento invocado pela requerida para indeferir necessidade de averiguar da legalidade das liquidações notificadas à ora requerente, nomeadamente, como resulta da conclusão do indeferimento da reclamação graciosa, onde a AT escreve textualmente que “*resulta de todo o exposto que o montante do benefício fiscal solicitado no âmbito do RFAI, não pode ser validado por incumprimento do requisito legal de elegibilidade da atividade.*”

Porém, em sede de resposta, veio a requerida “*contestar que os demais pressupostos constitutivos do benefício se encontrem preenchidos*”, alegando a falta de prova da quantificação e a falta de prova do requisito de o investimento relevante proporcionar e criação de postos de trabalho, bem como a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, como consta dos artigos 11.º e 12.º da Resposta.

Mas esta impugnação constituiu uma *fundamentação a posteriori*, que é legalmente inadmissível, como se alcança, por exemplo, do acórdão do STA de 28-10-2020, proferido no processo 02887/13.8BEPRT, publicitado em <https://www.dgsi.pt/jsta>, onde se decidiu que:

I - No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori.

II - Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou

Face ao exposto, não será considerada outro fundamento que não seja o da elegibilidade ou não da actividade da participada da requerente para efeitos de usufruir do benefício fiscal do RFAI.

No âmbito da discussão deste ponto, também se apreciará a questão da *inconstitucionalidade/ilegalidade da interpretação restritiva da AT por aplicação da Portaria nº. 282/2014, de 30 de Dezembro*.

4.2 – Da excepção de incompetência material do tribunal arbitral

4.2.1 - A competência contenciosa dos Tribunais Arbitrais em matéria de arbitragem tributária, tal como resulta do artigo 2º do RJAT, compreende a apreciação de pretensões que visem a “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*” e a “*declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais*”.

O artigo 4º, nº 1, do RJAT faz ainda depender a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Justiça, que deverá estabelecer, designadamente, o tipo e o valor

máximo dos litígios abrangidos e, o diploma que, em execução desse preceito, define o âmbito e os termos da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD e que é a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, que no seu n.º 2, sob a epígrafe “*Objeto de vinculação*”, e com a alteração resultante da Portaria nº 287/2019, de 3 de setembro, dispõe que “*os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das (...)*” aí elencadas, nomeadamente, das “*a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; (...)*”.

Mas, como se refere na decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 707/2019-T, de 09-03-2020, “*para além da apreciação direta da legalidade de actos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, designadamente de actos que decidam reclamações graciosas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações graciosas), aos «actos susceptíveis de impugnação autónoma» e à «decisão do recurso hierárquico»*”.

Com efeito, o STA, também neste matéria, já entendeu (nomeadamente, no Acórdão proferido, em 25-06-2009, processo nº 0194/09), que “*à face do preceituado no art. 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT, a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA) para impugnar um acto em matéria tributária depende do conteúdo do acto impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/acção administrativa especial*”.

Ou seja, que a impugnação judicial era o meio adequado de defesa quando estivessem em causa actos administrativos em matéria tributária que comportassem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação e que o recurso contencioso (actualmente designado por acção administrativa) tinha em vista tão-somente actos administrativos em matéria tributária que não comportassem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.

Contudo, em recente jurisprudência do STA (Acórdão proferido no âmbito do processo nº 0946/18.0BELRA, de 06-03-2024) veio referir-se que “*o ordenamento jurídico português garante a todos os interessados o direito de impugnar ou recorrer dos actos lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, direito que, todavia, como é pacífico, deve ser exercido sob a forma processual e no tempo que legalmente estejam reconhecidos para esse efeito, devendo o Tribunal proceder à convolação dos autos para a forma processual correcta, inexistindo a tanto qualquer obstáculo, designadamente no que se refere à tempestividade da sua apresentação, conforme resulta dos artigos 20.º e 268.º da CRP e 95.º, n.º 1 e 97.º, n.º 2 e 3 da LGT. No que respeita à forma como deve ser aferida a idoneidade do meio processual, há muito que este Supremo Tribunal explicita que deve ser aferida pelo pedido concretamente formulado. E que só existe erro na forma do processo se o meio processual utilizado for inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, e que, se perante o pedido formulado, subsistirem dúvidas ao intérprete e aplicador do direito, deve socorrer-se da real pretensão do autor, ou seja, recorrer à causa de pedir invocada para total compreensão da real vontade, do fim que a parte pretende alcançar com a instauração da concreta acção em presença, assim se alcançando uma justiça efectiva e não meramente formal (...)*” (sublinhado nosso).

Por isso, conclui-se que a Impugnação Judicial é o meio processual adequado quando se pretende discutir a legalidade da liquidação, ainda que seja interposta na sequência do indeferimento do meio gracioso e independentemente do fundamento formal ou de mérito, desde que na Impugnação Judicial essa ampla pretensão seja requerida, ou seja, desde que tal pedido seja formulado ao Tribunal.

E este princípio também se aplica às autoliquidações, nos termos que se deixam transcritos.

Foi, precisamente, o que sucedeu no caso concreto, uma vez que a Requerente na petição inicial peticiona simultânea e expressamente que fosse anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve por objecto as liquidações e a anulação destas liquidações, sendo, pois, neste circunstancialismo, indiscutível a propriedade do meio processual – impugnação judicial – de que a Requerente lançou mão.

No caso em análise, a Requerente, no PPA, refere que “(...) constitui objeto mediato da presente petição, os atos tributários de (auto)liquidação de IRC, materializados relativamente ao ano de 2021, nos termos do qual, por motivo de erro relativamente ao regime jurídico do direito à dedução de benefício fiscal RFAI procedeu à entrega, em excesso, do montante de imposto de € 252.973,67 e objeto imediato o acto de indeferimento de ser considerada a dedução da quantia relativa àquele benefício fiscal, cuja não declaração inicial acabou por acarretar a entrega de imposto em excesso relativo a esse mesmo ano,

4.2.2 – Relativamente ao pedido de devolução do imposto pago em excesso, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apenas podem pronunciar-se sobre o montante a reembolsar quando a quantificação feita pelo sujeito passivo não seja questionada no acto impugnado e a apreciação da sua correcção não tenha sido considerada prejudicada.

É que o processo arbitral tributário é um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), sendo, como este, um meio processual de mera apreciação da legalidade de actos, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, no âmbito de um contencioso de mera legalidade e, em concreto, nos casos de autoliquidação, sujeitos a impugnação administrativa prévia necessária [artigos 131.º do CPPT e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março], a fundamentação relevante para aferir a legalidade é a da respectiva decisão.

Se a AT na reclamação graciosa não aprecia se é ou não correcta a quantificação do montante pedido, por a considerar prejudicada (como no caso presente, por inelegibilidade do benefício fiscal), os tribunais (arbitrais e estaduais) não poderão, num contencioso de anulação,

depois de concluírem que é ilegal a decisão da administração tributária, substituir-se a esta na definição primária da quantificação que a administração tributária considerou de conhecimento prejudicado.

É uma questão paralela à que, quanto à dedução de despesas, o STA apreciou no acórdão de 08/03/2017, processo n.º 298/13:

«Não constituindo os tribunais órgãos com competência para a tributação, não podem eles assumir a função de mecanismo ou aparelho primário de indagação oficiosa de eventuais despesas dedutíveis ou a função de recepção e selecção das despesas que as entidades não-residentes queiram apresentar e deduzir de forma a serem tributadas pelo rendimento líquido, sob pena de afronta do núcleo essencial da função administrativa tributária».

Deste modo, nos casos em que, à face da fundamentação do acto impugnado, a definição da situação não depende de nova pronúncia da AT, o tribunal arbitral pode condenar no reembolso, quando ele é consequência necessária da anulação, designadamente por não ser admissível o indeferimento com novos fundamentos.

Como se diz no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-08-2017, processo n.º 06112/12, «o princípio da tutela jurisdicional efectiva com consagração constitucional (cfr.artº.268, nº.4, da Constituição da República) somente é alcançado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, assim não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário e podendo o processo de impugnação revestir uma natureza condenatória, caso o contribuinte solicite não só a anulação do acto tributário, mas também a devolução do montante pago acrescido dos respectivos juros» e que «o princípio da economia processual que exige que se ponha fim ao litígio utilizando do processo judicial tudo o que puder ser aproveitado para basear uma decisão do Tribunal de onde sai logo uma definição da situação tributária concreta sob análise que não careça de qualquer nova pronúncia da Administração Tributária».

No mesmo sentido da competência dos tribunais arbitrais para condenação em reembolso de quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios tem vindo a decidir uniformemente o Tribunal Central Administrativo Sul, como pode ver-se pelos acórdãos de 25-

06-2019, processo n.º 044/18.6BCLSB, de 22-05-2019, processo 7/18.1BCLSB, de 30-03-2023, processo n.º 153/21.4BCLSB

Por isso, no caso em apreço, a administração tributária na decisão da reclamação graciosa não apreciou qualquer questão prévia nem considerou prejudicada a apreciação da correcção da quantificação efectuada pela Requerente, tendo concluído que, se proceder o pedido de anulação da decisão de reclamação graciosa, tem este tribunal arbitral competência para condenar a requerida

Por isso, está-se perante uma situação em que se insere na competência dos tribunais arbitrais condenar no reembolso da quantia cuja anulação foi pedida, pois, não podendo o indeferimento basear-se noutros fundamentos, aquele é consequência necessária da procedência do pedido de anulação, não carecendo de nova pronúncia da AT.

4.2.3 – Deste modo, decide-se pela competência do tribunal arbitral para conhecer ambos os pedidos formulados pela Requerente, julgando-se improcedente a excepção de incompetência em razão da matéria deduzida pela requerida AT

4.3 – Da elegibilidade da actividade da C..., S. A. para efeitos de RFAI:

Relativamente à questão de fundo, refira-se desde já que a AT apenas interveio em sede de reclamação graciosa, na qual a Requerente pedia a consideração das despesas por si feitas ao abrigo do benefício fiscal RFAI e consequentemente pedia a devolução do imposto pago em 2022, no valor de € 252.973,67.

Como vimos o único fundamento invocado pela AT para indeferir o pedido da Requerente foi a da falta de enquadramento da actividade da Requerente no âmbito sectorial de aplicação do RFAI, por força do preceituado no artigo 1º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, por um lado, e do próprio nº 1 do artigo 22º do Código Fiscal do Investimento

(CFI), que «exceciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR⁸ e do RGIC⁹», por outro.

Ou seja, apenas se discute a questão de saber se a actividade da Requerente no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas (em concreto de vinhos comuns e licorosos) se enquadraria no âmbito de aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

Vamos, pois analisar separadamente cada um dos subfundamentos invocados na decisão da reclamação graciosa, incluindo a eventual inconstitucionalidade arguida pela requerente do preceituado no artigo 1º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, que segundo a Requerida considera inelegível a actividade da Requerente para efeitos do RFAI.

4.3.1 - Da exclusão do benefício fiscal do RFAI, por aplicação do RGIC

A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que regulou o regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) estabelecido nos artigos 22.º a 26.º, do Código Fiscal do Investimento aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, determina no n.º 1 do seu artigo 2.º 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 atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC”.

De acordo com o Considerando (11), do RGIC, este “deve aplicar-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas, desde que se encontrem reunidas determinadas condições. Para efeitos do presente regulamento, nem as atividades de preparação dos produtos para a primeira venda efetuadas nas explorações agrícolas, nem a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores, nem qualquer atividade que

⁸ Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020.

⁹ Regulamento Geral de Isenção por Categoria.

prepare um produto para uma primeira venda devem ser consideradas atividades de transformação ou de comercialização.”.

Nos termos do artigo 1.º, do RGIC – âmbito de aplicação –, este Regulamento é aplicável aos “auxílios com finalidade regional” (n.º 1, alínea a)), como é o caso do RFAI; todavia, ficam excluídos do seu âmbito de aplicação os auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas sempre que:

- “(i) o montante do auxílio for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados no mercado pelas empresas em causa; ou
- ii) sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários.” (n.º 3, alínea c))

Os n.ºs 8, a 11 do artigo 2.º, do RGIC, contêm as definições dos conceitos de “Comercialização de produtos agrícolas”, “Produção agrícola primária”, “Transformação de produtos agrícolas” e “Produto agrícola”, respetivamente, como sendo, respetivamente:

“8) «Comercialização de produtos agrícolas», a detenção ou a exposição com vista à venda, a colocação à venda, a entrega ou qualquer outra forma de colocação no mercado, exceto a primeira venda por um produtor primário a revendedores e transformadores e qualquer atividade de preparação de um produto para a primeira venda; a venda por um produtor primário aos consumidores finais deve ser considerada comercialização quando efetuada em instalações específicas reservadas a tal fim;

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”.

A alínea b) do artigo 13.º, do RGIC, inserido no Capítulo III, Secção I, Subsecção A – Auxílios regionais ao investimento e ao funcionamento, exclui do seu âmbito de aplicação os auxílios com regimes orientados para um número limitado de setores específicos de atividade económica, mas inclui a comercialização e transformação de produtos agrícolas no âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional, por não serem “*considerados orientados para setores específicos da atividade económica*”.

Da leitura conjugada destas disposições, conclui-se que, embora os projetos de investimento efetuados pela Requerente tenham sido direcionados à sua atividade principal (o que a Requerida não contesta) – a produção de vinhos comuns e licorosos, a que corresponde o código 11021 da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro –, e essa atividade respeite à transformação e comercialização de produtos agrícolas, aqueles investimentos apenas seriam excluídos do âmbito de aplicação do RGIC, caso se verificasse alguma das condições indicadas na alínea c) do n.º 3 do seu artigo 1.º, ou seja, que i) o montante do auxílio fosse fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados no mercado pelas empresas em causa; ou ii) o auxílio fosse subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários.

Ora as condições de aplicação do RFAI constam do artigo 22.º do CFI, nos termos seguintes:

“Artigo 22.º - Âmbito de aplicação e definições

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

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;

- ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;*
 - iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
 - iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
 - v) Equipamentos sociais;*
 - vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*
- b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*

3 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se refere a alínea b) do número anterior não podem exceder 50 % das aplicações relevantes.

4 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;*
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;*
- e) Não sejam consideradas empresas 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, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;*

f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.”

Não dependendo, portanto, a aplicação do RFAI ao caso concreto de qualquer das condições referidas na alínea c) do n.º 3 do seu artigo 1.º, do RGIC, tem de se concluir que tal aplicação não é afastada por este instrumento do Direito da União Europeia.

4.3.2 - Da exclusão do benefício fiscal do RFAI, por aplicação das OAR 2014-2020

As “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020” (OAR), publicadas no Jornal Oficial da União Europeia C 209, de 23 de julho de 2013, constituem um instrumento no qual “a Comissão enuncia as condições ao abrigo das quais os auxílios com finalidade regional podem ser considerados compatíveis com o mercado interno, definindo os critérios para a identificação das regiões que preenchem as condições previstas no artigo 107.º, n.º 3, alíneas a) e c), do Tratado”, no período temporal indicado.

No que respeita ao presente caso em análise, dispõe o ponto 10 das OAR o seguinte:

“10. 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, 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.”.

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

Como bem refere a Requerida, os produtos resultantes da atividade de produção de vinhos comuns e licorosos estão incluídos no Capítulo 22 da Nomenclatura de Bruxelas (atual posição 2204) a que se refere o Anexo I do TFUE (Capítulo 22 – “Vinhos de uvas frescas”), pelo que integram o conceito de "transformação de produtos agrícolas", em que o produto final continua a ser um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado.

Contudo, a norma contida no ponto 10 das OAR é uma norma não autónoma, uma vez que contém a remissão do regime de apoio à transformação e comercialização de produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado para as “regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações ou outro diploma” e que, de acordo com a nota de rodapé 11, seriam as regras que constavam das “Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola” em vigor em 23 de julho de 2013, data da publicação das OAR.

À data da publicação do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, haviam já sido publicadas no Jornal Oficial da União Europeia C 204, de 1 de julho de 2014, as novas Orientações da União Europeia relativas aos auxílios

estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020, em que se contêm as seguintes disposições:

a. "PARTE I. DISPOSIÇÕES COMUNS

Capítulo 2. Âmbito de aplicação e definições

(...)

2.3. Regras horizontais e instrumentos de auxílio aplicáveis aos setores agrícola e florestal e às zonas rurais

(...)

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

(...)

2.4. Definições

(35) Para efeitos das presentes orientações, entende-se por:

(...)

10. «Produção agrícola primária», a produção de produtos da terra oriundos da agricultura e da criação animal, enumerados no anexo I do Tratado, sem qualquer outra operação que altere a natureza desses produtos;

11. «Transformação de produtos agrícolas», qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continue a ser um produto agrícola, com exceção das atividades necessárias à preparação de um produto animal ou vegetal para a primeira venda;

12. «Comercialização de produtos agrícolas», a detenção ou a exposição com vista à venda, colocação à venda, entrega ou qualquer outra forma de colocação no mercado, exceto a primeira venda de um produtor primário a revendedores ou transformadores e qualquer atividade de preparação de um produto para essa primeira venda; a venda por um produtor primário aos consumidores finais é considerada comercialização de produtos agrícolas quando efetuada em instalações específicas reservadas a tal fim;

(...)

a. PARTE II. CATEGORIAS DE AUXÍLIOS

Capítulo 1. Auxílios a favor de empresas ativas na produção primária, transformação e comercialização de produtos agrícolas

1.1.1.4. Auxílios aos investimentos relacionados com a transformação e a comercialização de produtos agrícolas

(...)

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

(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 (53).

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

(c) As condições estabelecidas na presente secção. (...)"

Das disposições transcritas, em especial as incluídas no parágrafo 33 do Capítulo 2 da Parte I e na PARTE II. CATEGORIAS DE AUXÍLIOS, parágrafo 168, das “Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020”, nas quais se remete para o RGIC e para as OAR para 2014-2020, assim como das definições de comercialização e transformação de produtos agrícolas, resulta que a atividade de 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, não obstante o teor da sua nota de rodapé 11, à data em que foram publicadas.

De facto, não só as “Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020”, por regularem um setor específico constituem *lex specialis* relativamente às OAR para 2014-2015, derrogando a lei geral referente aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, como é reconhecido no ponto 10 das OAR acima transcritas, como para elas remetem explicitamente na alínea b) do ponto 168, acima transcritas.

Pelos motivos que acabam de se expor, se chega à mesma conclusão também já alcançada em outras decisões arbitrais, designadamente no Acórdão proferido em 12 de outubro de 2020 no processo n.º 220/2020-T, citado pela Requerente, de que “*a actividade da Requerente, de transformação e comercialização de produtos agrícolas, designadamente de vinhos comuns e licorosos, não é uma das «actividades excluídas do âmbito setorial de*

aplicação das OAR's» *a que se refere a parte final, do artigo 22.º do CFI, e, pelo contrário, desde que satisfaçam as condições previstas no RGIC [o Regulamento (UE) n.º 651/2014, referido na alínea (a)], ou nas OAR, ou na secção em que se insere este ponto (168) [das Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020], são permitidos os auxílios estatais.”.*

Assim, e contrariamente ao entendimento expresso pela AT na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, do “*incumprimento do requisito legal de elegibilidade da atividade*”, conclui este Tribunal Arbitral que a atividade de produção de vinhos comuns e licorosos prosseguida pela Requerente e no âmbito da qual foram efetuados os investimentos tendentes ao aumento da sua capacidade produtora, não se encontra excluída do âmbito de aplicação setorial das OAR 2014-2020, estando, bem pelo contrário, abrangida por este instrumento.

4.3.3. – Da eventual constitucionalidade do artigo 1º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro:

Como resulta da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º da referida lei de autorização legislativa n.º 44/2014, e do n.º 2 do artigo 2.º do CFI, visou-se «definir o âmbito regional e setorial de aplicação do benefício em conformidade com as regras europeias e o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional», designadamente as actividades económicas que podem beneficiar de tais auxílios.

A portaria para que remete o n.º 3 do artigo 2.º do CFI veio a ser a Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, que refere no seu Preâmbulo o seguinte:

Atendendo à necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais, nomeadamente as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 27 de julho de 2013 e o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que aprovou o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, publicado no Jornal Oficial da União

Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014, são também definidos na presente portaria os setores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais.”

Concretizando este desígnio, os artigos 1.º e 2.º desta Portaria estabelecem o seguinte:

*Artigo 1.º
Enquadramento comunitário*

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

Como resulta do teor expresso do n.º 3 do artigo 2.º do CFI, o que nele se remeteu para portaria foi apenas a **definição dos «códigos de atividade económica (CAE)** correspondentes às atividades referidas no número anterior» e **não a definição dessas actividades**, o que se comprehende, por nem ser constitucionalmente admissível a definição do âmbito objectivo de benefícios é matéria integrada na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, só podendo ser regulada por lei formal ou decreto-lei autorizado, como decorre do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1 alínea i), e 198.º, n.º 1, alínea b) da CRP.

Na verdade, «como é natural, não pode uma portaria – independentemente de qualquer qualificação jurídico-pedagógica que se lhe dê – excluir um setor de atividade que o legislador fiscal soberano expressamente decidiu dever ser beneficiado e não alterou a sua decisão através de um procedimento legislativo de igual valor (lei ou decreto-lei autorizado). Ao fazê-lo está a derrogar a lei numa matéria central da tipicidade tributária – o que nem mesmo as posições doutrinárias mais flexíveis sobre a teoria da legalidade tributária admitem».

Por isso, tendo em mente que, por força do disposto no n.º 5 do artigo 112.º da CRP, «*nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos*», o n.º 3 do artigo 2.º do CFI não deve ser interpretado como permitindo aos membros do Governo a definição do âmbito de aplicação dos benefícios através de diploma regulamentar. Na verdade, «é a Constituição e não a lei que estabelece a hierarquia normativa. São por isso inconstitucionais as normas legais que infrinjam a proibição de delegação, sendo consequentemente ilegais os regulamentos que porventura sejam emitidos ao abrigo dessa delegação».¹⁰

¹⁰ GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4.ª edição, volume II, página 69, que esclarecem: «a deslegalização está sempre excluída nas matérias sujeitas ao princípio da reserva de lei, sendo inconstitucionais quaisquer fenómenos de deslegalização incidentes sobre matérias que constitucionalmente não podem ser reguladas senão por via de lei. A deslegalização – ou seja a retracção da disciplina legislativa a favor da disciplina por via regulamentar – só é possível fora do domínio necessário da lei» (página 70).

Assim, aquele n.º 3 do artigo 2.º do CFI deve ser interpretado com o alcance, que é o que resulta do seu teor literal, de permitir que fossem definidos por portaria os «*códigos de actividade económica*» que se reportam às actividades que nele se indicam poderem beneficiar do RFAI e não que pudessem ser alteradas, para menos, as actividades abrangidas.

Por isso, «o âmbito regional e setorial de aplicação do benefício em conformidade com as regras europeias e o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional» que o Governo foi autorizado a esclarecer foi definido pelos artigos 2.º, n.os 1 e 2, e 22.º, n.º 1, do CFI e o que nele se remeteu para portaria foi apenas a definição dos códigos das actividades que se indicaram incluir-se nesse âmbito.

Sendo assim, a Portaria n.º 282/2014 não encontra norma habilitante no n.º 3 do artigo 3.º do CFI para estabelecer, restringindo o âmbito definido no n.º 2 do mesmo artigo, que «*não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as actividades económicas dos setores 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*».

Na verdade, o estabelecimento destas inelegibilidades, reportadas a determinadas actividades elencadas no artigo 2.º, n.º 2 do CFI, reconduz-se ao afastamento da aplicabilidade do benefício fiscal a essas actividades, *extravasando a competência objectiva que foi atribuída aos membros do Governo pelo n.º 3 do artigo 2.º do CFI*, que se restringia à indicação dos Códigos das actividades definidas no n.º 2 do mesmo artigo.

É certo que os diplomas de Direito da União que são invocados no Preâmbulo da Portaria n.º 282/2014, e a «*necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais*» aí referida, poderiam constituir «*um fundamento constitucional e uma habilitação legal prévia da emanação de regulamentos internos*»¹¹, mas tal habilitação não é admissível quando «*seja incompatível com a ordem material de competências constitucionalmente estabelecida*

¹¹ Como defendem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4.ª edição, volume II, página 78.

(excluem-se, pois, regulamentos de actuação de directivas em matérias de reserva de lei)», o que sucede neste caso, pois a definição do âmbito dos benefícios é matéria que a lei constitucional portuguesa integra na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, nos termos dos citados artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1 alínea i), da CRP.

Doutra perspectiva, como defende a Requerente, sendo a delimitação do âmbito dos benefícios fiscais matéria incluída na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, o artigo 1.º, da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, será «*inconstitucional por violação do princípio da legalidade fiscal, consagrado nos artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e da proibição do reenvio normativo, consagrada no artigo 112.º, n.º 5, da CRP, na interpretação de que a Administração Tributária 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*

Assim, não pode basear-se no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, o afastamento do benefício fiscal, por falta de habilitação legal e validade constitucional para restringir o âmbito do benefício fiscal definido no artigo 2.º, n.º 2, do CFI.

No entanto, do vício de que enferma este artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014 não decorre necessariamente a anulação da decisão impugnada, pois é invocado também como seu fundamento para exclusão do benefício fiscal «*o próprio número 1 do artigo 22º deste diploma que, na sua parte final, exceciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC*

Com efeito, quando um acto de tributário tem mais que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a sua legalidade, é irrelevante que um deles seja ilegal, pois "*o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o acto*"¹².

¹² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-5-2000, processo n.º 039073, publicado em Apêndice ao Diário da República de 09-12-2002, página 4229.

Na mesma linha, pode ver-se o acórdão do acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2004, processo n.º 028055, em que se entendeu que «*tendo o acto contenciosamente impugnado uma pluralidade de fundamentos, a invalidade de um deles não obsta a que o tribunal conheça dos restantes e só no caso de concluir pela invalidade de todos eles pode e deve julgar o acto nulo ou anulável*

Por isso, foi necessário apreciar também os restantes fundamentos de impugnação da decisão impugnada, que como vimos não procedem.

4.3.4 - Em resumo, conclui-se, assim, que a decisão da reclamação graciosa impugnada enferma de vício, por erro sobre os pressupostos de direito, ao ter como pressuposto o entendimento de que a actividade principal da Requerente de produção de vinhos comuns não era elegível para usufruição do RFAI.

Na verdade, a indústria transformadora enquadra-se no artigo 2.º, n.º 2 do CFI e não se está perante «*atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC*», para efeitos do artigo 22.º, n.º 1, do CFI.

Por outro lado, a Portaria n.º 282/2014, não pode validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa, pelo que se referiu no ponto anterior.

De qualquer forma, sendo patente que a intenção legislativa subjacente ao RFAI, na versão do CFI, foi a de «definir o âmbito regional e setorial de aplicação do benefício em conformidade com as regras europeias e o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional», enunciada na alínea c) do n.º 3 do artigo da Lei de autorização legislativa n.º 44/2014, de 11 de Julho, a Portaria, como instrumento de execução dessas regras, sempre teria de ser interpretada de forma a concretizá-las e não a afastá-las, em face da supremacia do Direito de União sobre o Direito Nacional, que resulta do n.º 4 do artigo 8.º da CRP.

Pelo exposto, tem de se concluir pela ilegalidade da decisão que decidiu a reclamação graciosa, por vício de violação de lei, ao desconsiderar a aplicação dos benefícios do RFAI à C..., S.A., o que justifica 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.

5. Devolução do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios.

Conforme vem provado na al. ff) dos factos provados, a *requerente, para corrigir o lapso declarativo e obter a dedução da dotação de RFAI à coleta do exercício de 2021, apresentou*

reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC por si apresentada em 2024, peticionando a anulação (parcial) daquele ato tributário, na parte referente aos benefícios fiscais e pedindo a consideração da dedução da quantia de € 252.973,67 no campo 355 (Benefícios fiscais) do Quadro 10 dessa declaração de rendimentos por si apresentada, com o consequente reembolso dessa quantia.

Decidido que a autoliquidação referida sofre do vício de erro sobre os pressupostos de direito, por não ter considerado a dedução do benefício fiscal do RFAI, vício esse que se entende à decisão da reclamação graciosa, que não aceitou essa dedução e tendo sido anuladas quer a autoliquidação, quer a decisão da reclamação graciosa, há que condenar a AT a restituir à Requerente o que ela pagou a mais, ou seja, a quantia de 252.973,67 EUR.

Além da restituição dessa quantia já paga por força da anulação da respectiva autoliquidação, pede ainda a Requerente a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados desde a data em que lhe foi comunicada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa até à data em que vier a ser reembolsada o pago a mais, juros esses vencidos e vincendos, desde aquela data.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º nº 1 da LGT que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

No caso ora em apreciação, o erro que afeta a autoliquidação impugnada, mas sobretudo desde o indeferimento da reclamação graciosa é exclusivamente imputável à requerida AT, pois que tendo a possibilidade de reparar esse erro o não fez, apesar de haver uma jurisprudência maioritária contrária ao seu ponto de vista, pelo que tem a ora Requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

É que, nos termos da alínea b) do artigo 24º do RJAT, 35º nº 10 e 43º nº 1 da Lei Geral Tributária e 61º nº 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a Requerida incorreu em erro que lhe é imputável ao proceder à correcção nos termos que se deixam expostos da última autoliquidação de substituição apresentada pela ora Requerente, pelo que deve pagar à Requerente juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente, contados à taxa legal, desde a data da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e até reembolso, à taxa legal

supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Decisão

Nestes termos, decide-se julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

- a) anula-se, por ilegal, a decisão da reclamação Graciosa e o acto de autoliquidação, cuja correção a mesma não admitiu, na parte relativa à não dedução à coleta da dotação de RFAI apurada na esfera da C... no exercício de 2021 (252.973,67 EUR),**

- b) condena-se a requerida na restituição de imposto liquidado a mais, no valor de € 252.973,67, acrescido de juros indemnizatórios, por parte da requerida, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa dessa quantia, até efectivo reembolso, calculados à taxa legal supletiva que é actualmente de 4% ao ano.**

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 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 € 252.973,67, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante total das custas a pagar em € 4.896,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Lisboa, 06-02-2026

Os Árbitros

(Cons. Jorge Lopes de Sousa - Presidente)

Drª. Márcia Coutinho -Vogal

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora -Vogal Relator)

Texto elaborado com a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.