

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 197/2025-T**

**Tema: IRC – Benefício fiscal – RFAI – Compatibilidade com o Direito da União Europeia.**

## **SUMÁRIO:**

**I – Na medida em que dizem respeito à matéria europeia dos auxílios de Estado, o Código Fiscal de Investimento, e a regulação que dele consta do RFAI, e a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, devem ser entendidos como instrumentos de execução, efetivação e aplicação dos princípios e regras contidos nos artigos 107.º a 109.º do TFUE, no RGIC e nas OAR, e nesse sentido a Portaria apenas pode ser tida como um diploma de execução de disposições de direito europeu;**

**II – E, nesse sentido, não há motivo para fazer prevalecer a regra que consta do artigo 1.º da Portaria sobre a disposição do artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, para efeito de afastar a atribuição do benefício fiscal RFAI.**

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, João Gonçalves da Silva e Alberto Amorim Pereira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., ..., ...-... ... (doravante “Requerente”), vem, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”) e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”), requerer a **CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL** tendo em

vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024..., de 25 de novembro de 2024, referente ao ano de 2020, e correspondente liquidação adicional de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas, no montante global de EUR 1.436.312,78.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 3 de março de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 22 de abril de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 14 de maio de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 18 de junho de 2025.

*“1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

*2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.*

*3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.*

*4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

*Notifiquem-se as partes do presente despacho.”*

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima, enquadrada no regime geral para efeitos de IRC, cuja atividade assenta na produção e comercialização de vinho engarrafado ou embalado com denominação de origem e marcas próprias em diversas regiões vitivinícolas.
- b) Neste contexto, a atividade principal da Requerente reconduz-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas (não primários), em concreto, de vinhos comuns e licorosos engarrafados ou embalados.
- c) Em concreto, o processo de transformação e comercialização subjacente à atividade da Requerente pode dividir-se nas seguintes três fases:
  - i. Processo de transformação de uva em vinho: produção de vinho nas diferentes adegas da Requerente a partir de uvas próprias e compradas (sendo a grande maioria das uvas transformadas adquirida a terceiros);
  - ii. Processo de transformação de vinho a granel em vinho engarrafado ou embalado: engarrafamento ou embalamento de vinho que provém das uvas vinificadas nas adegas da Requerente e de vinho a granel adquirido ao longo do ano, sendo os vinhos loteados e sujeitos a um processo de estágio e estabilização física e química, prévio ao engarrafamento ou embalamento, que exige diferentes tratamentos e adições ao vinho, essenciais para este poder ser comercializado;
  - iii. Comercialização do vinho com denominação de origem em garrafa e/ou bag-in-box: subsequente certificação dos vinhos nas Comissões Regionais Vitivinícolas

onde a Requerente atua e, bem assim, aprovação da imagem do rótulo e marca comercial a utilizar para comercialização do vinho engarrafado ou embalado – cfr. documento n.º 4;

- d) No exercício de 2020, a Requerente deduziu à sua coleta de IRC, ao abrigo do RFAI e nos termos dos artigos 22.º e 23.º do CFI, importâncias despendidas em investimentos realizados no contexto da sua atividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos engarrafados ou embalados, os quais ascenderam a EUR 1.268.909,74 – cfr. documento n.º 4.
- e) Do montante total do RFAI, o montante de EUR 615.330,53 foi referente a dotação de 2018 ainda não deduzida e EUR 653.579,21 foi referente à dotação do período.
- f) A Requerente apenas relevou para a aplicação do RFAI investimentos por si realizados na sua atividade de transformação e comercialização de produtos vinícolas, em concreto investimentos realizados com trabalhos de construção civil e aquisições de materiais para recuperação e beneficiação de depósitos para armazenagem de vinho e das áreas envolventes e também aquisições de novos depósitos na Adega ..., trabalhos de construção civil e aquisições de materiais para recuperação e beneficiação de depósitos para armazenagem de vinho na Adega ..., o aumento da capacidade e aquisições de equipamentos para transformação e produção de vinho e trabalhos de construção civil necessários à instalação dos equipamentos na Quinta ...– cfr. documento n.º 4.
- g) Ou seja, a Requerente não relevou no contexto do RFAI investimentos por si realizados neste período na sua atividade de viticultura, nomeadamente correspondentes à aquisição de tratores, de alfaias agrícolas e de terrenos agrícolas ou com a plantação de vinha.
- h) Em cumprimento da ordem de serviço n.º OI2023..., os Serviços da Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa instauraram uma ação de inspeção tributária de âmbito parcial à Requerente, com incidência no IRC respeitante ao período de tributação de 2020 – em concreto, com incidência sobre o dossier RFAI.

- i) No âmbito da referida inspeção, a Administração Tributária solicitou diversos esclarecimentos e documentos relativos à natureza e contabilização das aplicações relevantes para o RFAI, os quais foram sendo prestados atempadamente pela Requerente, nunca tendo a Administração Tributária questionado a elegibilidade da atividade da Requerente para efeitos de aplicação do RFAI.
- j) A 19 de outubro de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de correções do relatório de inspeção tributária do qual resultava a intenção de a Administração Tributária corrigir os valores deduzidos à coleta de IRC pela Requerente no exercício de 2020 ao abrigo do RFAI, no montante de EUR 1.268.909,74 – cfr. cópia do referido projeto de correções, junta como documento n.º 6.
- k) Em síntese, a Administração Tributária afirmou no referido projeto de relatório que a Requerente não pode beneficiar do RFAI porquanto:

«[...] a preparação de um produto agrícola para a primeira venda efetuada nas explorações agrícolas, a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores ou qualquer atividade que prepare o produto agrícola para uma primeira venda, não se inserem no conceito de “transformação e comercialização de produtos agrícolas”. Isto porque, estas atividades integram o próprio conceito de produção agrícola primária [...] excluída, portanto, do âmbito setorial do RFAI.

[...] para efeitos de CFI e nos termos do ponto 9) do artigo 2.º do RGIC, entende-se por “produção agrícola primária, a produção de produtos da terra e da criação animal, enumerados no anexo I do Tratado [do Tratado de Funcionamento da União Europeia], sem qualquer outra operação que altere a natureza dos produtos”.

[...] 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 artigo 38.º do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo I do Tratado.

[...] a atividade exercida pela empresa integra o conceito de “transformação de produtos agrícolas”, em que o produto final continua a ser um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado.

[...] a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado encontra-se excluída do âmbito do RFAI, por força do disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do número 1 do artigo 22.º do CFI e do próprio número 1 do artigo 22.º deste diploma que, na sua parte final, exceciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.

Tendo os investimentos realizados [...] sido destinados à atividade principal da empresa – a produção de vinhos comuns e licorosos –, pelo exposto nos pontos anteriores, não são elegíveis para usufruição do RFAI.

[...]

Consequentemente, a dedução à coleta relativa ao benefício fiscal ao abrigo do RFAI efetuada no exercício em análise mostra-se indevida, pelo que se propõe uma correção no montante de € 1.268.909,74, para efeitos do apuramento do imposto a pagar no exercício de 2020» – cfr. documento n.º 6.

- l) A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia dentro do prazo que lhe foi concedido, manifestando a sua discordância com a posição sufragada pela Administração Tributária e salientando que o entendimento desta já foi objeto de apreciação e decisão jurisdicional, na sequência de inspeções semelhantes referentes aos exercícios compreendidos entre 2015 e 2018, tendo invariavelmente sido consideradas ilegais as liquidações de IRC emitidas, designadamente através das Decisões Arbitrais proferidas nos processos arbitrais tributários n.os 220/2020-T e 164/2022-T – cfr. cópia do requerimento relativo ao exercício do direito de audição prévia e respetiva documentação anexa, que deve ser junta aos presentes autos com a resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, do RJAT.
  
- m) A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, do qual resulta, em síntese, o seguinte:

«X.3.1 Relativamente ao referido nos parágrafos 4º a 7º da exposição da A..., quanto ao rendimento da AT, manifestado no projeto de relatório de inspeção, ter já sido alvo de apreciação e decisão jurisdicional, nomeadamente no que respeita à dedução de valores à coleta de IRC ao abrigo do RFAI nos exercício compreendidos entre 2015 e 2018, por Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, nos Processo n.ºs 220/2020-T e 164/2022-T, importa referir que as decisões do Tribunal Arbitral, proferidas nos referidos processos, restringem-se aos casos em concreto.

X.3.2. O sujeito passivo afirma em direito de audiência prévia que a atividade que desenvolve não é produção agrícola primária, como assume a AT que a sua atividade consiste na transformação e comercialização de produtos agrícolas (não primários), em concreto, de vinhos comuns e licorosos engarrafados e embalados, que são elaborados através de um complexo processo produtivo que se divide em três fases (1.ª fase: transformação de uva em vinho, 2.ª fase: transformação de vinho a granel em vinho engarrafado ou embalado e 3.ª fase: comercialização do vinho com denominação de origem em garrafa e/ou bag-in-box); que a atividade que desenvolve se encontra definida no artigo 2º (10) do RGIC, e, que a sua atividade é enquadrável no âmbito de aplicação do RFAI nos termos dos artigos 22º, número 1 e 2º, número 2, alínea d), ambos do CFI e nos termos das OAR, ao contrário do que a AT conclui no projeto de relatório. [...] temos a referir que estes Serviços nunca assumiram em sede de Projeto de Relatório que a atividade desenvolvida pela A... correspondia à produção agrícola primária [...]. O que estes Serviços referiram foi que a atividade desenvolvida pela A... integra o conceito de “transformação de produtos agrícolas”, em que o produto final (vinho) continua a ser um produto agrícola, porque enumerado no Anexo I do Tratado. Daqui decorre, como referimos em Projeto de Relatório, que a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado encontra-se excluída do âmbito do RFAI, por remissão do número 1 do artigo 22º do CFI e do próprio número 1 do artigo 22º deste diploma que, na sua parte final, exceciona do âmbito e aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC [...].

A descrição da atividade desenvolvida e o enquadramento desta no conceito de transformação de produtos agrícolas efetuado pelo próprio sujeito passivo em direito de audição prévia, vem confirmar a conclusão retirada por estes Serviços de que a atividade desenvolvida pela A... integra o conceito de “transformação de produtos agrícolas”, em que o produto final (vinho) continua a ser um produto agrícola, porque enumerado no Anexo I do Tratado.

X.3.5. O sujeito passivo vem referir em direito de audição prévia que sua atividade é enquadrável no âmbito de aplicação do RFAI nos termos dos artigos 22º, número 1 e 2º, número 2, alínea d) ambos do CFI e nos termos das OAR.

Como já referimos no Projeto de Relatório, ponto V.1.1.3 do presente relatório, a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado, como se verifica no caso em concreto da atividade desenvolvida pela A..., encontra-se excluída do âmbito do RFAI, por força do disposto no artigo 1º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do número 1 do artigo 22º do CFI.

Por outro lado, o próprio número 1 do artigo 2º deste diploma, 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, exceção que é cumulativa, como antes referimos.

Segundo o RGIC, a concessão de auxílios estatais com finalidade regional às atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado estão fora do seu âmbito de aplicação nas situações identificadas nas subalíneas i) e ii) da alínea c) do número 3 do artigo 1º do regulamento. Como o RFAI é um benefício fiscal ao investimento, cujo montante não é fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados no mercado pelas empresas em causa, nem se encontra subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtos primários, parece não se encontrar excluído do âmbito de aplicação setorial do RGIC.

No entanto, as OAR não são aplicáveis à transformação de produtos agrícolas da qual resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, ou seja, um produto enumerado no Anexo 1 do Tratado, como resulta do ponto 10. das referidas orientações. Não existindo cumulatividade nessa exclusão, conclui-se que a atividade de transformação de produtos agrícolas está fora do âmbito de aplicação do RFAI nos termos da parte final do próprio número 1 do artigo 22.º do CFI.

Também referimos que, no decorrer dos atos inspetivos verificamos que a A... recebeu diversos subsídios a fundo perdido, sobre as mesmas aplicações relevantes elegíveis para efeitos do RFAI, concedidos pelo PDR 2020 – Programa de Desenvolvimento Rural de Portugal 204-2020, os quais constituíram auxílios aos investimentos relacionados com a transformação e comercialização de produtos agrícolas, enquadrados no âmbito de aplicação das Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola.

A aprovação desses auxílios pelo PDR 2020 constitui, em si mesma, um “indício” da exclusão da atividade desenvolvida pela A... do âmbito de aplicação setorial das OAR, isto é, se a A... foi beneficiária de um programa de desenvolvimento rural é porque transforma e comercializa produtos agrícolas.

X.3.6. Tendo os investimentos realizados, como referimos no Projeto de Relatório de Inspeção, ponto V.1.1.3 do presente relatório, sido destinados à atividade principal da empresa – a produção de vinhos comuns e licorosos -, pelo exposto nos pontos anteriores, não são elegíveis para usufruição do RFAI.

Pelas razões acima expostas, conclui-se não ser de aceitar a pretensão formulada pelo sujeito passivo, sendo de manter as correções propostas em sede de IRC – Imposto» – cfr. documento n.º 4.

- n) Face às correções decorrentes do referido Relatório Final de Inspeção Tributária, foi emitida a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 2024..., de 25 de novembro de 2024 referente ao ano de 2020 – cfr. documentos n.os 1, 2 e 3.
- o) Dentro do respetivo prazo, a Requerente procedeu ao pagamento da referida liquidação de imposto e juros compensatórios – cfr. documento n.º 5.

- p) A Requerente reputa de inadmissível a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios em referência, não se conformando com a mesma, entendendo que tal ato tributário é ilegal e consequentemente anulável, ao abrigo do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”).

Posteriormente,

- a) A 28 de fevereiro de 2025, a Requerente apresentou o requerimento de constituição de Tribunal Arbitral na origem dos presentes autos, tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 2024... .
- b) A 7 de março de 2025, a Administração Tributária foi notificada do requerimento de constituição de Tribunal Arbitral apresentado pela Requerente.
- c) Subsequentemente, no dia 14 de maio de 2025, tanto a Requerente e a Administração Tributária foram notificadas, pelo Centro de Arbitragem Tributária, da constituição do Tribunal Arbitral.
- d) Neste contexto, através de notificação de 3 de junho de 2025, a Requerente foi informada de que, por despacho de 28 de maio de 2025, a Administração Tributária procedeu à revogação parcial da liquidação impugnada, concretamente quanto ao valor referente à dedução à coleta da dotação referente ao benefício do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”) do ano de 2018 – no montante de EUR 615.330,53 –, bem como, ao consequente pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, atenta a decisão arbitral proferida a 6 de outubro de 2022 no Processo n.º 164/2022-T – cfr. documento n.º 1.
- e) Com efeito, tal como explicado em sede de requerimento inicial, na autoliquidação de IRC do exercício de 2020, a Requerente deduziu à coleta, ao abrigo do RFAI, um total de EUR 1.268.909,74, dos quais EUR 615.330,53 por reporte da dotação de 2018 e EUR 653.579,21 de dotação do próprio período de 2020.

f) Dito isto, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do RJAT:

*«o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão»*,

g) Acrescentando o n.º 3 do mesmo artigo 13.º do RJAT que:

*«Findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos»*.

h) Como resulta do exposto, aquando da revogação parcial da liquidação impugnada, não só o prazo de 30 dias previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RTJAT se mostrava largamente ultrapassado, como o Tribunal Arbitral já estava constituído.

i) Tal implica que, no que concerne à revogação parcial determinada, se verifica uma situação de inutilidade superveniente da lide imputável à Administração Tributária, impendendo sobre esta por essa razão a responsabilidade pelas custas processuais correspondentes, não havendo designadamente lugar à aplicação do disposto no artigo 3.º-A do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

j) Em todo o caso, não pode deixar de se sublinhar que a fundamentação da liquidação anulada em sede do Processo n.º 164/2022-T se mostra perfeitamente análoga à da liquidação impugnada nos presentes autos, razão pela qual seria da mais elementar coerência que a Administração Tributária tivesse procedido à revogação total (e não apenas parcial) do ato tributário.

k) Face ao exposto, impõe-se o prosseguimento dos autos até à prolação de decisão arbitral que determine a anulação total da liquidação de IRC n.º 2024..., relativa ao IRC 2020, com a consequente condenação da Administração Tributária à restituição do valor

---

indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, bem como ao pagamento das custas do processo arbitral.

## II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

### DA ANULAÇÃO PARCIAL DA LIQUIDAÇÃO SUB JUDICE

- a) De facto, no montante desconsiderado naquela liquidação está incluída uma parcela (no valor de €615.330,53) referente a dotação de RFAI do período de tributação de 2018 e ainda não deduzida, sendo os restantes € 653.579,21 referentes a dotação de RFAI do período de 2020.
- b) Ora, e conforme refere a Requerente, a desconsideração da dotação de RFAI referente ao período de tributação de 2018 (que ascendeu ao montante total de €731.934,18), foi objeto de impugnação junto do Tribunal Arbitral (processo n.º 164/2022-T, SICJUT n.º ...2022...), cuja decisão de procedência transitado em julgado foi executada pela AT tendo elaborado o competente documento de correção, em novembro de 2023, repondo (entre outras implicações) aquela dotação de RFAI de 2018 na situação tributária da Requerente e que havia sido anteriormente, inscrevendo aqueles valores nos respetivos campos do anexo D (benefícios fiscais) da declaração de rendimentos Modelo 22 (documento de correção único n.º ...-2021-...).
- c) Acresce que, pela consulta às declarações de rendimentos Modelo 22 dos anos seguintes, verificamos que, em 01-01-2020, daquela dotação de RFAI de 2018, ainda se encontrava em reporte, o valor de €615.330,53
- d) Face ao exposto, foi anulada a correção relativa à desconsideração da dedução à coleta do montante de €615.330,53 referente a parte da dotação de RFAI do ano de 2018.

---

DA LEGALIDADE DAS CORREÇÕES ORA EM CAUSA

- a) Relativamente ao valor de € 653.579,21 respeitante à dotação de RFAI apurada no período de 2020, as atividades em concreto desenvolvidas pela Requerente, 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 do Funcionamento da União Europeia (integram o Capítulo 22 da Nomenclatura de Bruxelas, a que se refere o Anexo I do TFUE), de acordo com a definição apresentada no ponto 10) do art.º 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014), encontrando-se legalmente excluídas do âmbito do RFAI.
- b) Note-se que as questões relativas ao RFAI têm sempre de ser lidas e entendidas, não só à luz da legislação interna (CFI e regulamentação constante das respetivas portarias), como também do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), do Regulamento ao abrigo do qual foi criado (RGIC) e das OAR, aplicáveis especificamente aos auxílios estatais com finalidade regional.
- c) Deste modo, e quanto à atividade económica declarada, da atividade efetivamente exercida, e da respetiva elegibilidade para efeitos do RFAI sempre se dirá que, no âmbito deste regime, não é elegível o setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado, pois, conforme se verá adiante, aquando da transposição das normas europeias aplicáveis para a legislação nacional, o legislador considerou, não só o que dispunha o RGIC, designadamente o disposto no seu artigo 1.º, n.º 3, alínea c), mas o que dispunham as OAR 2014-2020, designadamente no seu ponto 10, relativo ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional e, nesse sentido, resulta da redação do artigo 1.º da portaria que, de acordo com as normas europeias aplicáveis, o setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE encontra-se excluído do âmbito de aplicação do RFAI, em todas as circunstâncias e não apenas nas situações exclusivamente previstas no RGIC, uma vez que o legislador não o fez o constar na letra da lei, tendo, aliás, referido expressamente que essa exclusão resulta não só do RGIC mas também das OAR.

- d) Assim, é importante salientar que, de acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do CFI, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, 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 setorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).
- e) Saliente-se, ainda, que as atividades económicas previstas no n.º 2 do artigo 2.º do CFI correspondem aos códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Ver.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro.
- f) Deste modo, e para que sejam elegíveis para a concessão de benefícios fiscais, os projetos de investimento têm que ter por objeto atividades económicas dos setores de atividade definidos no artigo 2.º da referida portaria, desde que essas atividades não se encontrem excecionadas nos termos do artigo 1.º da mesma portaria, que determina que, em conformidade com as OAR e 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 transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado e,
- g) ainda, no n.º 2 do artigo 1.º do CFI se esclarece que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado pelo RGIC (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) que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado.
- h) Por outro lado, a elegibilidade das atividades económicas fica, desde logo dependente, em concreto, do respeito, pelo âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) E NÃO DE

---

QUALQUER OUTRA ORIENTAÇÃO DA UNIÃO EUROPEIA mormente das orientações da união europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 publicadas no jornal oficial da União Europeia n.º C 204, de 01 de julho de 2014.

- i) De notar que, de acordo com o art.º 2.º n.º 1 do TFUE, em matérias de competência exclusiva da UE, como acontece com as normas que disciplinam os auxílios do Estado, só esta pode legislar e adotar atos juridicamente vinculativos, cabendo aos Estados-Membros apenas legislar quando habilitados pela UE ou a fim de dar execução a atos da União.
- j) Significa isto que toda a legislação e regulamentação nacional nestas matérias não pode fazer mais do que executar as normas europeias (Conforme Decisão Arbitral proferida no processo 545/2018-T). 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.
- k) Deste modo, a remissão legal expressa tanto no CFI como na portaria para as OAR e o RGIC permite-nos 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 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.
- l) Relativamente ao RGIC, como sucede com os demais regulamentos da União Europeia, contém normas gerais e abstratas vigentes em toda a União Europeia, contendo disposições específicas que definem as condições em que os regimes de auxílio são compatíveis com o mercado comum em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do TFUE e estão isentos de notificação.

- m) No seu artigo 1.º, n.º 1, que define o âmbito de aplicação do RGIC, enuncia um conjunto de categorias de auxílio a que o Regulamento é aplicável.
- n) Nessa disposição estão incluídos os auxílios com finalidade regional (alínea a)), e os subsequentes n.ºs 2, 3 e 4 enumeram os auxílios que se encontram excluídos do seu âmbito de aplicação.
- o) Atendendo apenas o seu artigo 2.º (porquanto as partes concordam pela aplicação do RGIC à atividade em apreço), dispõe o mesmo 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.
- p) 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) n.º 1379/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013.
- q) Ou seja, estamos perante um produto agrícola, sempre que, mesmo depois de qualquer operação realizada sobre um produto agrícola, resulte um produto que continua a ser um produto agrícola enumerado no capítulo 22 do anexo I do TFUE, conceito estritamente definido na legislação comunitária para este efeito e não de qualquer outro conceito ou entendimento, que para o caso, não interessam.
- r) E é tão somente este ponto que interessa aos autos, pois, aos produtos agrícolas assim definidos pela legislação comunitária não são aplicadas as orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR) mas antes, e apenas, as orientações da união europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020.

- s) Aliás, tais atividades, têm acesso a incentivos comunitários cujos níveis de ajuda são substancialmente mais favoráveis aos disponibilizados às restantes atividades, como aconteceu no caso em apreço.
- t) A atividade em que o sujeito passivo concretizou o investimento associa-se ao CAE 11021 – Produção de vinhos comuns e licorosos e ao CAE 11022 – Produção de vinhos espumantes e espumosos.
- u) Estas atividades estão relacionadas com atividades de transformação de produtos agrícolas, listadas no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), nomeadamente no capítulo 22 que se refere a bebidas e líquidos alcoólicos,
- v) sendo que a própria Requerente reconhece que a sua atividade principal é uma atividade relacionada com a transformação de produtos agrícolas, conforme refere no §32 deste PPA: “Neste contexto, a atividade principal da Requerente reconduz-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas (não primários), em concreto, de vinhos comuns e licorosos engarrafados ou embalados, assentando num processo de transformação e comercialização [...]”
- w) A posição defendida pela Requerente é que “[...] a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas (designadamente de vinhos comuns e licorosos) encontra-se efetivamente abrangida pelas OAR 2014-2020.” (§40.º do PPA).
- x) E vem fundamentar a sua posição com base no §33 das orientações para os auxílios estatais no sector agrícola, que estabelece que “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(27). Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações [...]”
- y) Ainda assim, não podemos concordar com tal conclusão.

- z) Desde logo, parece a Requerente pretender olvidar que no ponto 20 (âmbito de aplicação) das referidas orientações para os auxílios estatais no sector agrícola, consta expressamente que as orientações agrícolas são aplicáveis aos auxílios estatais à transformação dos produtos agrícolas que resultem num produto agrícola.
- aa) E, embora conste do referido § 33 que as OAR se aplicam à transformação de produtos agrícolas, na sua ultima parte, volta a condicionar a aplicabilidade das mesmas ao referir “ (...) dentro dos limites fixados nas presentes orientações. ”, em consonância com o que resulta do âmbito de aplicação dessas Orientações Agrícolas.
- bb) Deste modo, efetivamente, as OAR aplicam-se à transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto não agrícola.
- cc) Mas, no que respeita à transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no anexo I do TFUE, aplica-se-lhes a seção 1.1.1.4. das orientação da união europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 (pontos 165 a 173), as quais, designadamente no seu ponto 168, remetem a possibilidade de concessão de auxílios a esse setor pelos Estados Membros, para a necessidade de se verificarem “as condições” das OAR (ou do RGIC, ou da própria secção dessas Orientações), tendo simultaneamente de se verificarem as demais condições estabelecidas no ponto 165 dessas mesmas Orientações.
- dd) Por outro lado, saliente-se que o exigido cumprimento de condições (que pode ser opcionalmente de um dos instrumentos), não é o mesmo que ser-lhe aplicável como defende a requerente.
- ee) Ou seja, esta redação em nada contradiz o defendido pela Requerida, isto é:
- a) Relativamente aos auxílios com finalidade regional à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos NÃO AGRÍCOLAS e conforme expandido anteriormente, são de facto aplicáveis as OAR;

- b) Relativamente aos auxílios que nos ocupam, auxílios ao investimento relacionados com a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto que CONTINUE A SER UM PRODUTO AGRÍCOLA PORQUE ENUMERADO NO ANEXO I DO TRATADO, são aplicáveis as Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 (Orientações agrícolas), e não as OAR.
- ff) Do mesmo modo, a Portaria n.º 282/2014 e o n.º 2 do artigo 2.º do CFI constituem normas de execução e concretização dos princípios e regras das OAR e do RGIC, sempre em conformidade com os artigos 107.º a 109.º do TFUE, ou seja, para além do RGIC, devem também ser observadas especificamente as OAR, uma vez que podem trazer (e trazem na presente situação como adiante se concluirá) restrições a estes auxílios.
- gg) E é neste contexto que importa ter presente as OAR, onde a Comissão deixa bem claras as diretrizes que devem ser seguidas neste domínio.
- hh) Assim, e relativamente ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional, determina-se logo no ponto 10 da introdução das OAR que ”a comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica (9), com exceção da pesca e da aquicultura (10), da AGRICULTURA (11) e dos transportes (12), que estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações. A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas. As presentes orientações aplicam-se a medidas de auxílio em apoio de atividades fora do âmbito do artigo 42.º do Tratado, mas abrangidas pelo regulamento relativo ao desenvolvimento rural, e cofinanciadas pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural ou concedidas como um financiamento nacional em suplemento dessas medidas cofinanciadas, salvo previsão em contrário das regras setoriais”.

- ii) E, ainda, esclarece-se na remissão para a 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.”
- jj) No caso concreto, o investimento da requerente tem por objeto uma atividade económica enquadrada no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE, setor de atividade expressamente excluído do âmbito de aplicação da OAR, devendo ser-lhe aplicável as orientações para os auxílios estatais no setor agrícola dentro dos pressupostos legais exigidos nessas normas europeias.
- kk) Repare-se que, tal como referimos anteriormente, logo no âmbito de aplicação das Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020 [2.2 Âmbito de aplicação], a Comissão determina (alínea 20) que essas orientações se aplicam aos “auxílios estatais à produção agrícola primária, à transformação dos produtos agrícolas que resultem num produto agrícola e à comercialização de produtos agrícolas”, sendo que na alínea (35) relativa a Definições (2.4.- Definições), nos subpontos 3, 10 e 11, desta Orientação, densificam-se as noções de Produto agrícola, Produção agrícola primária e de Transformação de produtos agrícolas, nos mesmos termos definidos pelo RGIC e anteriormente apresentados.
- ll) Deste modo, conforme expressamente previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CFI, n.º 1 do art.º 22.º do CFI, n.º 1 da Portaria n.º 282/2014, normas de execução e concretização dos princípios e regras OAR e do RGIC, em conformidade com os art.º 107.º a 109.º do TFUE, o investimento efetuado pela Requerente que teve por objeto as atividades económicas “Produção de vinhos comuns e licorosos” e “Produção de vinhos espumantes e espumosos”, ambas enquadradas no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerado no anexo I do Tratado [Capítulo 22-

posição 2204], encontra-se expressamente excluído do âmbito de aplicação das OAR, logo não é elegível para efeitos de RFAI.

- mm) De acordo com o conteúdo deste documento da Comissão é forçoso concluir que aos auxílios aos investimentos relacionados com a transformação e a comercialização de produtos agrícolas, são aplicáveis as condições específicas previstas na secção 1.1.1.4 das Orientações Agrícolas e não as OAR,
- nn) Pelo que, nestes termos, deve improceder o pedido da Requerente.

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA PORTARIA N.º 282/2014

- a) Cabe aqui referir que já existe jurisprudência que se tenha pronunciado sobre a matéria aqui em discussão, nomeadamente, o Acórdão do CAAD n.º 223/2022-T, de 2023.02.06, que dita o seguinte:

“Finalmente, sublinha-se, acerca da alegação de que a Portaria n.º 282/2014, de 30/12, introduz uma limitação adicional de âmbito ao artigo 22.º, n.º 1 do CFI, que a mesma não tem fundamento no caso, uma vez que é o próprio artigo 22.º, n.º 1 do CFI que excetua de forma expressa do benefício do RFAI as atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação do RGIC e das OAR. De referir que estes últimos excluem a produção agrícola primária e a transformação e comercialização de produtos agrícolas (sendo que produto agrícola também é aquele que resulta de transformação e continua a constituir um produto agrícola), pelo que não se verifica a alegada inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade/reserva de lei, dado que os elementos essenciais do imposto estão fixados na lei e não na(s) Portarias(s)”.

- b) Pelo que, também aqui, deve improceder pedido da Requerente.

#### DA CUMULATIVIDADE DO RFAI COM OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS

- a) A Requerente, no âmbito da sua atividade, recebeu diversos subsídios a fundo perdido, cujos níveis de ajuda atingem os 65%, sobre as mesmas aplicações relevantes elegíveis para efeitos do RFAI ao abrigo do Programa de Desenvolvimento Rural 2014-2020 (PDR 2020), os quais constituíram auxílios aos investimentos relacionados com a transformação e comercialização de produtos agrícolas, enquadrados no âmbito de aplicação das Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola.
- b) A aprovação desses auxílios pelo PDR 2020 constitui, em si mesma, um “indício” da exclusão da atividade desenvolvida pela Requerente do âmbito de aplicação setorial das OAR, isto é, se a Requerente foi beneficiária de um programa de desenvolvimento rural é porque transforma e comercializa produtos agrícolas.
- c) E conforme já referido, aos investimentos relacionados com a transformação e a comercialização de produtos agrícolas, são aplicáveis as condições específicas previstas na secção 1.1.1.4 das orientações agrícolas e não as OAR.
- d) Deste modo, nos termos conjugados do artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, com o n.º 2 do artigo 2.º e n.º 1 do artigo 22.º, ambos do CFI, diplomas que constituem normas de execução e de concretização dos princípios e regras das OAR e do RGIC, em conformidade com os artigos 107.º a 109.º do TFUE, o benefício fiscal relativo ao RFAI não é aplicável aos projetos de investimento que tenham por objeto atividades económicas enquadradas no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerado no anexo I do Tratado, mormente no caso em apreço as atividades da Requerente, pelo que deve improceder todo o pedido.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

---

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

#### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

##### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

###### **Factos dados como provados**

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima, enquadrada no regime geral para efeitos de IRC, cuja atividade assenta na produção e comercialização de vinho engarrafado ou embalado com denominação de origem e marcas próprias em diversas regiões vitivinícolas.
- b) Neste contexto, a atividade principal da Requerente reconduz-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas (não primários), em concreto, de vinhos comuns e licorosos engarrafados ou embalados.
- c) Em concreto, o processo de transformação e comercialização subjacente à atividade da Requerente pode dividir-se nas seguintes três fases:
  - i. Processo de transformação de uva em vinho: produção de vinho nas diferentes adegas da Requerente a partir de uvas próprias e compradas (sendo a grande maioria das uvas transformadas adquirida a terceiros);
  - ii. Processo de transformação de vinho a granel em vinho engarrafado ou embalado: engarrafamento ou embalamento de vinho que provém das uvas vinificadas nas adegas da Requerente e de vinho a granel adquirido ao longo do ano, sendo os vinhos loteados e sujeitos a um processo de estágio e estabilização

- física e química, prévio ao engarrafamento ou embalagem, que exige diferentes tratamentos e adições ao vinho, essenciais para este poder ser comercializado;
- iii. Comercialização do vinho com denominação de origem em garrafa e/ou bag-in-box: subsequente certificação dos vinhos nas Comissões Regionais Vitivinícolas onde a Requerente atua e, bem assim, aprovação da imagem do rótulo e marca comercial a utilizar para comercialização do vinho engarrafado ou embalado – cfr. documento n.º 4;
- d) No exercício de 2020, a Requerente deduziu à sua coleta de IRC, ao abrigo do RFAI e nos termos dos artigos 22.º e 23.º do CFI, importâncias despendidas em investimentos realizados no contexto da sua atividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos engarrafados ou embalados, os quais ascenderam a EUR 1.268.909,74 – cfr. documento n.º 4.
- e) Do montante total do RFAI, o montante de EUR 615.330,53 foi referente a dotação de 2018 ainda não deduzida e EUR 653.579,21 foi referente à dotação do período.
- f) A Requerente apenas relevou para a aplicação do RFAI investimentos por si realizados na sua atividade de transformação e comercialização de produtos vinícolas, em concreto investimentos realizados com trabalhos de construção civil e aquisições de materiais para recuperação e beneficiação de depósitos para armazenagem de vinho e das áreas envolventes e também aquisições de novos depósitos na Adega ..., trabalhos de construção civil e aquisições de materiais para recuperação e beneficiação de depósitos para armazenagem de vinho na Adega ..., o aumento da capacidade e aquisições de equipamentos para transformação e produção e vinho e trabalhos de construção civil necessários à instalação dos equipamentos na Quinta ...– cfr. documento n.º 4.
- g) Ou seja, a Requerente não relevou no contexto do RFAI investimentos por si realizados neste período na sua atividade de viticultura, nomeadamente correspondentes à

- aquisição de tratores, de alfaias agrícolas e de terrenos agrícolas ou com a plantação de vinha.
- h) Em cumprimento da ordem de serviço n.º OI2023..., os Serviços da Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa instauraram uma ação de inspeção tributária de âmbito parcial à Requerente, com incidência no IRC respeitante ao período de tributação de 2020 – em concreto, com incidência sobre o dossier RFAI.
  - i) No âmbito da referida inspeção, a Administração Tributária solicitou diversos esclarecimentos e documentos relativos à natureza e contabilização das aplicações relevantes para o RFAI, os quais foram sendo prestados atempadamente pela Requerente, nunca tendo a Administração Tributária questionado a elegibilidade da atividade da Requerente para efeitos de aplicação do RFAI.
  - j) A 19 de outubro de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de correções do relatório de inspeção tributária do qual resultava a intenção de a Administração Tributária corrigir os valores deduzidos à coleta de IRC pela Requerente no exercício de 2020 ao abrigo do RFAI, no montante de EUR 1.268.909,74 – cfr. cópia do referido projeto de correções, junta como documento n.º 6.
  - k) Face às correções decorrentes do referido Relatório Final de Inspeção Tributária, foi emitida a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 2024..., de 25 de novembro de 2024 referente ao ano de 2020 – cfr. documentos n.os 1, 2 e 3.
  - l) Dentro do respetivo prazo, a Requerente procedeu ao pagamento da referida liquidação de imposto e juros compensatórios – cfr. documento n.º 5.

#### **Factos dados como não provados**

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

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

#### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

---

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

#### **IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO**

##### **IV.2.A. QUANTO À INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE (PARCIAL)**

Como decorre da posição da Requerida supra explanada, veio esta, em sede de Resposta, pugnar pela existência de inutilidade superveniente da lide relativamente:

- e) De facto, no montante desconsiderado naquela liquidação está incluída uma parcela (no valor de €615.330,53) referente a dotação de RFAI do período de tributação de 2018 e ainda não deduzida, sendo os restantes € 653.579,21 referentes a dotação de RFAI do período de 2020.
- f) Ora, e conforme refere a Requerente, a desconsideração da dotação de RFAI referente ao período de tributação de 2018 (que ascendeu ao montante total de €731.934,18), foi objeto de impugnação junto do Tribunal Arbitral (processo n.º 164/2022-T, SICJUT n.º ...2022...), cuja decisão de procedência transitado em julgado foi executada pela AT tendo elaborado o competente documento de correção, em novembro de 2023, repondo (entre outras implicações) aquela dotação de RFAI de 2018 na situação tributária da Requerente e que havia sido anteriormente, inscrevendo aqueles valores nos respetivos campos do anexo D (benefícios fiscais) da declaração de rendimentos Modelo 22 (documento de correção único n.º ...-2021-...).
- g) Acresce que, pela consulta às declarações de rendimentos Modelo 22 dos anos seguintes, verificamos que, em 01-01-2020, daquela dotação de RFAI de 2018, ainda se encontrava em reporte, o valor de €615.330,53
- h) Face ao exposto, foi anulada a correção relativa à desconsideração da dedução à coleta do montante de €615.330,53 referente a parte da dotação de RFAI do ano de 2018.

Vejam, pois, se assiste razão à Requerida.

A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, atualmente prevista no art.º 277.º al. e), do CPC, dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo.

Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio – neste sentido, vejam-se os ensinamentos de José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, I Volume, 2ª Edição, Almedina, 2003 anotação 3 ao art.º 287.º, p. 512.

Deste modo, a instância extingue-se porque se tornou inútil ou impossível o seu prosseguimento: verificado o facto, o tribunal não conhece do mérito do PPA formulado, antes se limitando a declarar aquela extinção.

A inutilidade superveniente da lide é, nos termos do disposto na alínea e) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 29.º do RJAT, uma causa de extinção da instância, a qual ocorre quando, «por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio.» - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0875/14, de 30.07.2014.

No caso concreto, foi apenas anulada uma parcela (no valor de €615.330,53) referente a dotação de RFAI do período de tributação de 2018 e ainda não deduzida, sendo os restantes € 653.579,21 referentes a dotação de RFAI do período de 2020, que subsiste no litígio.

Pelo que apenas se considera a inutilidade superveniente da lide quanto à dedução do período de tributação de 2018, subsistindo o litígio quanto à dotação do RFAI no período de 2020, no valor de € 653.579,21.

Cumprе decidir.

#### **IV.2.B. QUESTÃO DE FUNDO**

---

Como vimos, para a Requerente a questão central a decidir centra-se tão-somente em aferir:

- a) Se preparação de um produto agrícola para a primeira venda efetuada nas explorações agrícolas, a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores ou qualquer atividade que prepare o produto agrícola para uma primeira venda, se inserem ou não no conceito de “transformação e comercialização de produtos agrícolas”.
- b) Se para efeitos de CFI e nos termos do ponto 9) do artigo 2.º do RGIC, entende-se por “produção agrícola primária, a produção de produtos da terra e da criação animal, enumerados no anexo I do Tratado [do Tratado de Funcionamento da União Europeia], sem qualquer outra operação que altere a natureza dos produtos”
- c) Se a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado encontra-se excluída do âmbito do RFAI, por força do disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do número 1 do artigo 22.º do CFI e do próprio número 1 do artigo 22.º deste diploma que, na sua parte final, exceciona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.
- d) Tendo os investimentos realizados sido destinados à atividade principal da empresa – a produção de vinhos comuns e licorosos saber se são elegíveis para usufruição do RFAI.

Por sua vez a Requerida, quanto à questão do “thema decidendum”, concorda com a Requerente. É, pois, à face da fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária subjacente as liquidações impugnadas, que tem de ser aferida a sua legalidade.

Vejamos.

O Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, que aprovou o novo Código Fiscal do Investimento (CFI) e procedeu à revisão global dos regimes de benefícios ao investimento e à

capitalização, teve em vista, como ressalta da nota preambular, adaptar o regime legal ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 e, por outro lado, reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas.

Referindo-se ao âmbito objetivo dos benefícios fiscais contratuais ao investimento público, o artigo 2.º, nos seus n.ºs 2 e 3, dispõe o seguinte:

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

- a) Indústria extrativa e indústria transformadora;*
- b) Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;*
- c) Atividades e serviços informáticos e conexos;*
- d) Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;*
- e) Atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica;*
- f) Tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia;*
- g) Defesa, ambiente, energia e telecomunicações;*
- h) Atividades de centros de serviços partilhados.*

*3. Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior.”*

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

*1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de*

*atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.*

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

*Artigo 1.º*

*Enquadramento comunitário*

*Em conformidade com as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013 e com o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos sectores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.*

*Artigo 2.º*

*Âmbito setorial*

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

- a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;*
- b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;*
- c) Alojamento - divisão 55;*
- d) Restauração e similares - divisão 56;*
- e) Atividades de edição - divisão 58;*
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;*

- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;*  
*h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;*  
*i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;*  
*j) Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;*  
*k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.*

O preâmbulo desta Portaria justifica a “necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais, nomeadamente as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 27 de julho de 2013 e o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que aprovou o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014”, sendo em atenção ao direito europeu que “são também definidos na portaria os sectores de atividade excluídos da concessão de benefícios fiscais”.

Importa salientar que o normativo básico para a concessão do benefício fiscal é o artigo 2.º do CFI, que faz referência, como atividade económica elegível, à “indústria transformadora”, estando em causa no presente processo saber se a preparação de um produto agrícola para a primeira venda efetuada nas explorações agrícolas, a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores ou qualquer atividade que prepare o produto agrícola para uma primeira venda, *se inserem ou não no conceito de “transformação e comercialização de produtos agrícolas”*.

Por outro lado, como ficou consignado no acórdão proferido no Processo n.º 545/2018-T, e reiterado no processo n.º 434/2020-T, que abordou esta matéria, importa ter presente que o elenco de atividades constante daquele preceito legal não é exaustivo, visto que se limita a enunciar o conjunto de atividades económicas abrangidas pelos projetos de investimento a título meramente exemplificativo. Em todo o caso, como resulta do proémio desse artigo 2.º, a atividade económica elegível haverá de respeitar o âmbito setorial de aplicação das orientações

---

relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

A elegibilidade dos projetos fica ainda dependente, em concreto, da especificação dos códigos de atividade económica (CAE), que o legislador remeteu para diploma regulamentar, especificação essa que igualmente haverá de ter em conta as restrições enunciadas no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, entre as quais se conta a não elegibilidade dos projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

No caso concreto, tal como foi visto e devidamente provado em sede de matéria de facto, uma vez que a Requerida não pôs em causa, nem contradisse, a atividade que o sujeito passivo desenvolve não é produção agrícola primária, assumindo a AT até que a sua atividade consiste na transformação e comercialização de produtos agrícolas (não primários), em concreto, de vinhos comuns e licorosos engarrafados e embalados, que são elaborados através de um complexo processo produtivo que se divide em três fases (1.ª fase: transformação de uva em vinho, 2.ª fase: transformação de vinho a granel em vinho engarrafado ou embalado e 3.ª fase: comercialização do vinho com denominação de origem em garrafa e/ou bag-in-box).

Como ficou consignado no Acórdão proferido no processo n.º 434/2020-T, “Em todo este contexto, interessa começar por chamar à colação o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, que declara as categorias de auxílio que podem ser consideradas compatíveis com o mercado interno, e em especial o seu artigo 1.º, que define o âmbito de aplicação do Regulamento.

“Esse artigo, no seu n.º 1, enuncia um conjunto de categorias de auxílio a que o Regulamento é aplicável, aí se incluindo os auxílios com finalidade regional (alínea a)), e os subsequentes n.ºs 2, 3 e 4 enumeram os auxílios que se encontram excluídos do seu âmbito de aplicação. Pela sua direta conexão com o caso em análise, releva sobretudo o que dispõe o artigo 1º, n.º 3, alínea c), em que se consigna o seguinte:

“O presente regulamento não é aplicável aos seguintes auxílios:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Resulta, assim, de todas estas disposições de direito europeu, interpretadas articuladamente, que a «transformação de produtos agrícolas» inclui a fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas”, produtos estes que se enquadram no conceito de produto agrícola, constante da alínea 11) do artigo 2.º do RGIC.

Por outro lado, por força do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, atrás referido, só se encontra vedada a aplicação do RGIC a auxílios à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações mencionadas:

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

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

Em suma, a exclusão do benefício fiscal exige a verificação destes requisitos, o que não acontece, como será analisado mais adiante.

Finalmente importa analisar se a atividade exercida pela Requerente não se encontra também excluída pelas OAR.

Aqui releva o ponto 10 relativo ao âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional estabelece o seguinte:

“A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica (9), com exceção da pesca e da aquicultura (10), da agricultura (11) e dos transportes (12), que estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações. A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas. As presentes orientações aplicam-se a medidas de auxílio em apoio de atividades fora do âmbito do artigo 42.º do Tratado, mas abrangidas pelo regulamento relativo ao desenvolvimento rural, e cofinanciadas pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural ou concedidas como um financiamento nacional em suplemento dessas medidas cofinanciadas, salvo previsão em contrário das regras setoriais.”

A nota (11), aposta ao inciso “da agricultura”, esclarece que “[O]s 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. E, por conseguinte, reconhece-se aí que a transformação de animais não se inclui no sector da agricultura, enquanto setor de atividade económica que se encontra excluída dos auxílios com finalidade regional.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 434/2021-T, “O sentido útil do ponto 10 das OAR, no segmento em que se refere à «transformação e

comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas», é o de estender a essa atividade os princípios estabelecidos nas orientações aos auxílios com finalidade regional, sem afastar a sua aplicação à transformação de animais, que se encontra salvaguardada pela referida nota (11).

“E assim sendo, não é possível deduzir da norma do ponto 10 da OAR, naquele específico segmento, um princípio-regra de sentido oposto para os casos por ela não abrangidos, pela linear razão de que as orientações são igualmente aplicáveis à transformação de animais, sendo possível articular essa disposição das OAR com a do artigo 2.º, alínea 10), do RGIC.”

Aplicando o exposto ao caso, verifica-se, como decorre do relatório de inspeção tributária, que a Autoridade Tributária baseou a exclusão do benefício fiscal no disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, no ponto em que aí se refere que não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as “atividades económicas da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”. E também por considerar que a referida atividade se encontra incluída nas definições que constam das alíneas 10) e 11) do artigo 2.º do RGIC.

Ora, não obstante a referida Portaria excluir da concessão de benefícios fiscais as atividades económicas da transformação e comercialização de produtos agrícolas segundo a nomenclatura que consta do RGIC, a verdade é que este diploma, ao definir o respetivo âmbito de aplicação, apenas exclui, repete-se, os auxílios concedidos a esse sector de atividade nos casos especificamente descritos nas sobreditas subalíneas i) ou ii) da alínea c) do n.º 3 do artigo 1.º, ou seja, “sempre que o montante dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa” ou “sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários”.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 434/2020-T, “Tendo sido objetivo do legislador que aprovou o CFI assegurar a conformidade com as disposições europeias em matéria de auxílios de Estado para o período 2014-2020, nomeadamente, com as disposições constantes do Regulamento Geral de Isenção por Categoria,

como ressalta do artigo 2.º, n.º 2, desse diploma, e tendo sido essa também a finalidade da Portaria n.º 282/2014, como se depreende da respetiva nota preambular, as suas disposições não podem deixar de ser interpretadas em conformidade com o direito europeu.

“Com efeito, na medida em que dizem respeito à matéria europeia dos auxílios de Estado, o CFI (e a regulação que dele consta do RFAI) e a Portaria n.º 282/2014 devem ser entendidos como instrumentos de execução, efetivação e aplicação dos princípios e regras contidos nos artigos 107.º a 109.º do TFUE, no RGIC e nas OAR, e nesse sentido a Portaria não pode ser tida como um mero regulamento de complementação do n.º 2 do artigo 2.º do CFI, mas como um diploma de execução de disposições de direito europeu.

“Não há motivo, por conseguinte, para fazer prevalecer a regra que consta do artigo 1.º da Portaria sobre a falada disposição do artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC.”

Aliás, segundo o RGIC, e conforme refere a Requerente, a concessão de auxílios estatais com finalidade regional às atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado estão fora do seu âmbito de aplicação nas situações identificadas nas subalíneas i) e ii) da alínea c) do número 3 do artigo 1º do regulamento. Como o RFAI é um benefício fiscal ao investimento, cujo montante não é fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados no mercado pelas empresas em causa, nem se encontra subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtos primários, parece não se encontrar excluído do âmbito de aplicação setorial do RGIC.

No entanto, as OAR não são aplicáveis à transformação de produtos agrícolas da qual resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, ou seja, um produto enumerado no Anexo I do Tratado, como resulta do ponto 10. das referidas orientações.

Não existindo cumulatividade nessa exclusão, conclui-se que a atividade de transformação de produtos agrícolas está fora do âmbito de aplicação do RFAI nos termos da parte final do próprio número 1 do artigo 22.º do CFI.

Aqui achegados, tendo a Requerida desconsiderado o benefício fiscal com um fundamento que não é aplicável ao caso, visto que subsiste uma disposição de direito europeu que exclui do âmbito de aplicação do RGIC o setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas mas apenas nas situações aí especialmente previstas, cabia aos serviços

inspetivos demonstrar que se verificava, no caso, algum dos requisitos que, nos termos dessa disposição, permitia afastar a atribuição do benefício fiscal.

O que não acontece, sendo que, de acordo com as regras do direito probatório material, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (artigo 74.º, n.º 1, da LGT).

Termos em que se conclui que a liquidação de imposto de IRC, referente ao exercício de 2020, com base na não dedutibilidade do benefício fiscal é ilegal.

Tendo-se concluído pela procedência do pedido, nos termos expostos, fica prejudicado o conhecimento de outros vícios invocados pela Requerente.

#### **IV.2.C. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que dispõe 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”.

Os erros que afetam as liquidações são imputáveis à Administração Tributária, que efetuou por sua iniciativa as liquidações adicionais de imposto e de juros compensatórios. Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados à taxa legal supletiva, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT e 61.º do CPPT, até ao integral reembolso contados desde as datas de pagamento.

## **V. DECISÃO**

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide no que diz respeito ao pedido de anulação quanto à correção relativa à desconsideração da dedução à coleta do montante de €615.330,53 referente a parte da dotação de RFAI do ano de 2018.

- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular as liquidações de IRC, relativas ao período de 2020, no valor de € 653.579,21 referentes a dotação de RFAI do período de 2020;
- c) Determinar, em consequência, a restituição das quantias pagas pela Requerente e reconhecer o direito aos juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do IRC até à emissão da nota de crédito; e
- d) Condenar a Requerida no pagamento da totalidade das custas processuais.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **1.436.312,78**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **19.278,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de julho de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(João Gonçalves da Silva)

(Alberto Amorim Pereira)