

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 531/2025-T

Tema: IRC – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento - produção de vinhos comuns e licorosos; Autoridade do caso julgado

SUMÁRIO:

- I. As atividades de transformação de produtos agrícolas apenas podem beneficiar do benefício fiscal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento previsto no artigo 22.º, do Código Fiscal de Investimento, quando o resultado da transformação não for um produto agrícola que integre a lista constante do anexo I do Tratado de Funcionamento da União Europeia;*
- II. Centrando-se a atividade económica desenvolvida pela Requerente na transformação de um produto agrícola (uvas) noutra produto agrícola (vinho), tal significa que a mesma não cumpre a totalidade dos requisitos estabelecidos no n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal de Investimento para poder usufruir do benefício fiscal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento;*
- III. A autoridade de caso julgado e a sua possível força estabilizadora cedem perante o princípio da legalidade e o primado do Direito da União Europeia.*
- IV. Pese embora a relevância do princípio da segurança jurídica, o peso da estabilidade interpretativa em matéria de benefícios fiscais e o valor persuasivo das decisões arbitrais anteriormente proferidas, cede perante o princípio da legalidade, em particular na sua vertente de conformidade do ordenamento jurídico português com o Direito da União Europeia.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente), João Pedro Dâmaso e Sílvia Oliveira (Adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.1. As Partes

A..., S.A., pessoa coletiva e contribuinte n.º..., com sede na ..., ..., ...-... .. (doravante também designada por “Requerente”), apresentou, em 29-05-2025, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e seguintes, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante “IRC”), respeitante ao período de tributação de 2023, consubstanciado na declaração periódica de rendimentos modelo 22, submetida em 11-07-2024, com o número ..., na parte respeitante à não consideração do benefício fiscal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (doravante “RFAI”) no montante de € 856.666,65, que originou a liquidação de IRC n.º 2024..., de 05-08-2024, bem como da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2024..., apresentada pela Requerente contra aqueles atos.

É Requerida no pedido de pronúncia arbitral (doravante “PPA”) a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também designada por “AT”).

1.2. Tramitação processual

A Requerente em 29-05-2025 apresentou o PPA, o qual foi validado e aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 02-06-2025 e automaticamente notificado à AT a 05-06-2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do

Conselho Deontológico do CAAD a 22-07-2025 designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Na mesma data, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 05-08-2025, o qual foi nessa data comunicado às partes.

Por despacho de 05-08-2025, a Requerida foi notificada para apresentar Resposta e juntar aos autos cópia do Processo Administrativo (doravante “PA”).

A 27-09-2025, a Requerida apresentou a Resposta e cópia do PA.

A 08-10-2025, a Requerente apresentou um requerimento aos autos, o qual foi admitido por despacho de 24-10-2025.

Nesse mesmo despacho, foi concedido um prazo de 10 dias para que a Requerida, querendo, exercesse o contraditório sobre o teor do mesmo, direito esse que a mesma veio a exercer através de requerimento apresentado em 10-11-2025.

A 25-11-2025, foi proferido despacho a ordenar à Requerente que aclarasse o seu PPA, dado que, no período de tributação de 2023, a mesma não reportou lucro tributável, matéria coletável, nem coleta de imposto suficiente, à qual o crédito de imposto alegadamente apurado, no âmbito do RFAI, pudesse ser dedutível. Nesse mesmo despacho, foi concedido um prazo de 10 dias para que a Requerida, querendo, exercesse o contraditório em face da factualidade acima enunciada.

A 03-12-2025, a Requerente apresentou resposta ao despacho datado de 25-11-2025, tendo a Requerida feito o mesmo a 19-12-2025.

A 16-01-2026, foi prolatado despacho de prorrogação de prazo para proferir decisão, até ao dia 05-04-2026.

A 22-01-2026, foi igualmente prolatado novo despacho a designar o dia 09-02-2026, às 14 horas, para efeitos de realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT.

A 28-01-2026, foi apresentado requerimento pela Requerente a requerer a alteração do rol das suas testemunhas, o qual foi aceite por despacho de 04-02-2026.

A 09-02-2026, pelas 14 horas, foi realizada a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT.

Nesta reunião, o Tribunal Arbitral notificou a Requerente e a Requerida para se pronunciarem, no prazo de 5 dias, por esta ordem e de modo sucessivo, relativamente ao efeito das decisões arbitrais (n.º 675/2022-T, n.º 772/2024-T e n.º 954/2024-T) já transitadas em julgado, que julgaram a RFAI admissível, para a Requerente, respetivamente, nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, designadamente, no que diz respeito à existência de autoridade de caso julgado ou caso julgado.

Igualmente a 09-02-2026, foram as partes notificadas para apresentarem as suas alegações em dez dias, a correr em simultâneo, sendo que este prazo começaria a contar para ambas a contar do prazo da junção da pronúncia pela Requerida ou do termo do prazo a esta concedido.

A 13-02-2026, a Requerente pronunciou-se sobre o efeito das decisões já transitadas em julgado. A 02-03-2026, a Requerida exerceu também o seu direito de pronúncia relativo à matéria de exceção suscitada.

A 05-03-2026 e a 12-03-2026, a Requerente e a Requerida, respetivamente, apresentam as suas alegações escritas concluindo, respetivamente, como no PPA e na Resposta.

2. Posição das partes

2.1. Posição da Requerente

- A. Relativamente à aplicabilidade e elegibilidade do RFAI em relação à Requerente no âmbito do projeto de investimento realizado na "...", já existem decisões arbitrais (nos processos n.º 675/2022-T, referente ao IRC de 2019 e 2020; n.º 772/2024-T, referente ao IRC de 2021, e n.º 954/2024-T, referente ao IRC de 2022), que confirmam o entendimento professado pela Requerente;
- B. Essas decisões arbitrais não foram objeto de recurso por parte da Requerida;
- C. Conforme decorre dessas decisões arbitrais, relevantes para o apuramento do IRC respeitante aos períodos de 2019 a 2022, a Requerente preenche todos as condições de aplicabilidade, previstas no artigo 22. e 43º, do Código Fiscal de Investimento (doravante "CFI"), para poder usufruir do RFAI, no âmbito do projeto de investimento realizado na "...";

-
- D. A Requerente dedica-se principalmente a uma atividade transformadora, em observância dos n.ºs 1 e 2 do artigo 22.º do CFI e do artigo 2.º, também do CFI, e da alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro;
- E. As atividades de transformação de produtos agrícolas prosseguidas pela Requerente são diretamente reguladas no ponto 11 e na nota de rodapé 18 das Orientações relativas aos auxílios com finalidade regional (doravante “OAR”) e essas atividades transformadoras de produtoras agrícolas, mesmo quando deem origem a um produto agrícola, são também reguladas pela OAR (ponto 31 do Capítulo 2 e ponto 172 do Capítulo 1.1.1.3 das Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal, doravante “OAR Setor Agrícola”, 2022-2027);
- F. Pelo que a disciplina normativa das OAR não é total ou parcialmente derogada em tais atividades;
- G. O Regulamento (UE) n.º. 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014 (doravante “RGIC”) não exclui as atividades de agricultura, de transformação e comercialização de produtos agrícolas na aplicação de auxílios com finalidade regional, pelo que não poderá este instrumento ser mobilizado para legitimar a exclusão da atividade económica prosseguida pela Requerente, no âmbito de aplicação do RFAI;
- H. O RGIC é um regulamento europeu que, atenta a essa natureza e ao primado do direito da União Europeia, se sobrepõe às normas nacionais;
- I. Resulta inequivocamente demonstrada a inserção da atividade de produção vinícola desenvolvida pela Requerente nos setores especificamente previstos para efeitos do RFAI, enquadrando-se a mesma no artigo 2.º, n.º 2, do CFI, não estando excluída do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC, pelo artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do CFI;
- J. Ainda que a Requerente não possa, por referência ao ano de 2023, proceder a qualquer dedução de qualquer montante a título do RFAI, considerando que o CFI faculta o direito a esse reembolso ocorrer nos 10 períodos de tributação seguintes em resultado de insuficiência de coleta, a circunstância de não ter podido incluir esse benefício na declaração de rendimentos Modelo 22 referente àquele ano faz perigar, nos períodos de tributação subsequentes, o pleno exercício da dedução à coleta proporcionada por este benefício; e

K. Razão pela qual a Requerente mantém interesse processual na prossecução destes autos.

2.2. Posição da Requerida

- A. A Requerente escuda-se nas decisões anteriores para se eximir ao dever de prova, quanto ao exercício de 2023, sendo que cada período tributário carece de prova própria e contemporânea;
- B. A presente ação arbitral consiste em saber se a Requerente logrou comprovar o cumprimento dos pressupostos legais para usufruir do benefício fiscal do RFAI, relativamente ao investimento efetuado na construção de um empreendimento industrial que, alegadamente, visou reforçar as instalações para vinificação, armazenagem e envelhecimento de vinho a granel, fruto do elevado crescimento das vendas de vinho do Porto e Douro;
- C. As normas previstas no CFI relativas ao RFAI têm sempre de ser lidas e entendidas à luz das regras do RGIC e das OAR aplicáveis a este tipo de auxílios;
- D. 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, com exceção das atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC;
- E. O montante do benefício fiscal que a Requerente considerar no apuramento da matéria tributável do exercício de 2023 não pode ser validado, porquanto não se mostra cumprida a condição prévia atinente ao requisito legal de elegibilidade da atividade por si exercida, nem as condições de admissibilidade da concessão do benefício fiscal;
- F. As OAR apenas se aplicam aos auxílios estatais à atividade de transformação de produtos agrícolas em produtos não agrícolas, o que não é seguramente o caso da Requerente, cuja atividade está relacionada com a transformação e comercialização de produtos agrícolas;
- G. O legislador nacional impôs no artigo 22.º, n.º 1, do CFI, a conformidade com as OAR (e não com as OAR do Setor Agrícola) e, cumulativamente, com o RGIC;
- H. O legislador nacional considerou não elegíveis para a concessão de benefícios fiscais as atividades relacionadas com a transformação e comercialização de produtos agrícolas, porquanto estas estão reguladas noutras orientações que não as OAR;

-
- I. A falta de menção expressa às OAR do Setor Agrícola pelo legislador nacional não é despicienda;
- J. O investimento da Requerente, que tem por objeto uma atividade económica enquadrada no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas encontra-se expressamente excluído do âmbito de aplicação da OAR, logo não é elegível para efeitos de RFAI;
- K. A interpretação da Requerida não foi «*sucessiva e consistentemente sancionada pelos tribunais como ilegal*» nas decisões arbitrais elencadas pela Requerente;
- L. A Requerente, pese embora tenha como atividade principal a produção de vinhos comuns e licorosos, não logrou demonstrar que o investimento realizado se esgota integralmente no setor invocado, ou também se aplica ao setor agrícola primário;
- M. A Requerente não provou, na presente ação arbitral, que o investimento alvo do benefício fiscal pretendido – RFAI – fosse estritamente afeto à atividade de produção de vinhos comuns e licorosos;
- N. Competia à Requerente demonstrar que os investimentos efetuados se destinam exclusivamente à atividade principal que detém – a produção de vinhos comuns e licorosos – para fruir do benefício em crise no presente processo;
- O. Uma vez que em 2023 a obra ainda não estava concluída, o cumprimento do requisito da obrigatoriedade da manutenção dos investimentos na Requerente e na região durante um período de 5 anos só poderá ser verificado posteriormente, pelo que não será de considerar qualquer montante a título do benefício fiscal do RFAI na autoliquidação em causa;
- P. A Requerente não logrou provar o cumprimento cumulativo de todos os requisitos necessários para usufruir do benefício fiscal invocado, não padecendo a autoliquidação do período tributário de 2023 de nenhum vício que importe a sua anulação utilizada na produção dos vinhos destinados à posterior comercialização;
- Q. A inexistência de coleta em 2023 apenas impede a dedução imediata do RFAI nesse período, devendo o respetivo montante transitar para períodos seguintes, nos termos do artigo 23.º, n.º 3 do CFI, podendo ser deduzido nos dez exercícios subsequentes, até ao limite de 50% da coleta de IRC de cada período.

3. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

Para efeitos de saneamento do processo e em função de a Requerente ter sublinhado a existência, no seu PPA, de decisões arbitrais transitadas em julgado proferidas nos processos n.º 675/2022-T, 772/2024-T e 954/2024-T, em que a causa de pedir seria similar à descrita nos presentes autos, cumpre apreciar a eventual verificação da exceção de caso julgado decorrente dessa arguição.

§ Exceção de caso julgado

Conforme explicitado pela Requerente no seu PPA, já houve anteriores litígios entre si e a Requerida, os quais vieram a ser resolvidos através de decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 675/2022-T, 772/2024-T e 954/2024-T.

Nesses processos arbitrais, foi apreciada, conforme a Requerente fez questão de sublinhar, tendo por referência as liquidações de IRC respeitantes aos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, a admissibilidade da fruição do benefício fiscal do RFAI no âmbito do desenvolvimento de um projeto de investimento por si realizado na “...”.

Segundo a Requerente, essas decisões arbitrais proferidas nos processos acima identificados tiveram um desfecho favorável àquela. Tais decisões arbitrais, ao não terem sido objeto de recurso ou impugnação por parte da Requerida, transitaram em julgado, com os efeitos previstos no artigo 619.º, do Código de Processo Civil (doravante “CPC”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Não pode, portanto, este Tribunal ignorar o trânsito em julgado material que se formou em torno dessas decisões arbitrais, já que as mesmas conheceram do mérito dos pedidos formulados

pela Requerente em cada um desses processos e não recaíram apenas (o que constituiria caso julgado meramente formal), sobre a relação processual, como se dispõe no artigo 620.º, do CPC. Coloca-se, pois, a questão, no presente caso, de apurar se é permitido a este tribunal proferir uma decisão que seja distinta daquela que foi proferida naquelas decisões arbitrais, relativamente ao ato tributário de autoliquidação de IRC, respeitante ao período de tributação de 2023, consubstanciado na declaração periódica de rendimentos modelo 22, submetida em 2024-07-11, com o número ..., que originou a liquidação n.º 2024 ..., de 2024-08-05, que se encontra em apreciação nos presentes autos.

Vejamos,

A este respeito, há que ter presente que o artigo 577.º, alínea i), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, prescreve como exceção dilatória – i.e. exceções que “*obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal*” (cfr. artigo 576.º, n.º 2, do CPC) – o “*caso julgado*”.

Correspondendo a exceção do caso julgado à “*repetição de uma causa*”, essa repetição verifica-se “*depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário*”, sendo que a finalidade dessa exceção é a de “*evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior*” (cfr. artigo 580.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Para se apurar se há uma repetição de uma causa, o artigo 581.º, n.ºs 1 a 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, determina que a mesma ocorre “*quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir*”, correspondendo a “*identidade de sujeitos*” quando “*as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica*”, a “*identidade de pedido*” quando “*numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico*” e a “*identidade de causa de pedir*” quando “*a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico*”.

É inequívoco que existe uma “*identidade de sujeitos*” entre os presentes autos e as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 675/2022-T, 772/2024-T e 954/2024-T.

No que respeita à “*causa de pedir*” a mesma é substancialmente idêntica entre estes autos e essas decisões arbitrais, porquanto precede, essencialmente, da análise dos mesmos factos e da mesma matéria de Direito, em torno da prossecução pela Requerente de um projeto de investimento realizado na “...” e da elegibilidade do mesmo para efeitos de fruição do benefício fiscal do RFAI.

Em todo o caso, é pacífico que, entre os presentes autos e as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 675/2022-T, 772/2024-T e 954/2024-T, não existe uma “*identidade do pedido*” porquanto, ainda que o efeito jurídico possa até ser idêntico, a liquidação concreta que é objeto destes autos (referente ao período de tributação de 2023) é distinta daquelas (referentes aos períodos de tributação de 2019, 2020, 2021 e 2022) que foram objeto de apreciação naquelas outras decisões arbitrais.

Ao não poder dar-se por certamente verificada esta “*identidade do pedido*”, improcede a exceção dilatória do caso julgado, resultante da aplicação dos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea i), 580.º, n.ºs 1 e 2, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4. Matéria de facto

4.1. Fundamentação da decisão da matéria de facto

O Tribunal Arbitral não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, doravante “CPPT”, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pela Requerente, da cópia do PA junto aos autos pela Requerida, e dos depoimentos das testemunhas arroladas pela

Requerente (i)B..., (ii) C..., e (iii) D..., feitos no âmbito da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT. Tais depoimentos foram analisados e valorados pelo Tribunal Arbitral à luz dos critérios da experiência e da normalidade e em linha com o princípio da livre apreciação dos factos, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

4.2. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos:

- A Requerente é uma sociedade anónima que tem por objeto social principal a produção de vinhos comuns e licorosos, atividade enquadrada no CAE 11021;
- A Requerente exerce ainda, a título secundário, outras atividades, designadamente as seguintes:

ENQUADRAMENTO EM IR E IVA E CÓDIGOS CAE/CIRS

N.º de resultados: 15

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	011021	PRODUÇÃO DE VINHOS COMUNS E LICOROSOS	2025-01-01
CAE Secundário 1	001210	VITICULTURA	2025-01-01
CAE Secundário 2	001261	OLIVICULTURA	2025-01-01
CAE Secundário 3	010412	PRODUÇÃO DE AZEITE	2025-01-01
CAE Secundário 4	011011	FABRICAÇÃO DE AGUARDENTES PREPARADAS	2025-01-01
CAE Secundário 5	011022	PRODUÇÃO DE VINHOS ESPUMANTES E ESPUMOSOS	2025-01-01
CAE Secundário 6	046341	COMÉRCIO POR GROSSO DE BEBIDAS ALCOÓLICAS	2025-01-01
CAE Secundário 7	055101	HOTÉIS, EXCETO HOTÉIS RURAIS	2025-01-01
CAE Secundário 8	056111	RESTAURANTES TIPO TRADICIONAL	2025-01-01
CAE Secundário 9	056301	CAFÉS	2025-01-01
CAE Secundário 10	056304	OUTROS ESTABELECIMENTOS DE BEBIDAS SEM ESPETÁCULO, EXCETO ITINERANTES	2025-01-01
CAE Secundário 11	082922	OUTRAS ATIVIDADES DE EMBALAGEM	2025-01-01
CAE Secundário 12	082990	OUTRAS ATIVIDADES DE SERVIÇOS DE APOIO AOS NEGÓCIOS, N.E.	2025-01-01
CAE Secundário 13	093293	ORGANIZAÇÃO DE ATIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA	2025-01-01
CAE Secundário 14	035123	PRODUÇÃO DE ELETRICIDADE DE ORIGEM SOLAR	2025-04-01

- A Requerente realizou um investimento destinado à construção de uma adega na Quinta do ..., o qual encontrava-se em curso durante o ano de 2023 e que só terminou no final do ano de 2024;
- Em 2023, a Requerente apresentava a sua situação tributária e contributiva regularizada perante a Requerida e a Segurança Social;
- Em 2023, a Requerente não era uma empresa em dificuldades financeiras;

- f) Em Abril de 2024, a Adega ... da Requerente obteve a certificação “**Gold Leed**” em resultado de ter cumprido “*the requirements of leed green building ratings system certification*”;
- g) A 11 de Julho de 2024, a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos Modelo de IRC, referente ao período de tributação de 2023;
- h) Nessa declaração de rendimentos, a Requerente apurou, no campo 777 do Quadro 07, um prejuízo fiscal correspondente ao montante de € 3.520.583,59;
- i) Nessa declaração de rendimentos, a Requerente não apurou qualquer montante correspondente a lucro tributável no campo 778 do Quadro 07, a matéria coletável no Quadro 09, nem a coleta de IRC no campo 351 do Quadro 10;
- j) No campo 713 do quadro 074 do Anexo D dessa declaração de rendimentos, apenas consta o montante de € 55.807,26 respeitante a “*saldo não deduzido no período anterior*” e a “*saldo que transita para o período seguinte*”;
- k) A 15 de Julho de 2024, a Requerente dirigiu à Requerida um pedido de informação tendo por referência o assunto “Erro central modelo 22 – D27 – Exercício 2023”;
- l) A 17 de Julho de 2024, a Requerida respondeu àquele pedido de informação apresentado pela Requerente nos seguintes moldes:

Autoridade Tributária

17/07/2024 10:00:29

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) agradece o seu contacto.

A Declaração de rendimentos Modelo 22, em sede de IRC, referente ao período de tributação de 2023, encontra-se no estado "Errada", apresentando o erro central "D73", que se deve ao facto da atividade relacionada com a Produção de vinhos comuns e licorosos ser uma atividade NÃO ELEGÍVEL para efeitos de RFAI. O RFAI está regulamentado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e pela Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro. Deste modo, deve entrar na Declaração Modelo 22 de 2023 que está errada, através do Portal das Finanças > Outras Entidades > Contabilistas Certificados (NIF do CC que submeteu a respetiva Declaração) > Serviços > IRC > Modelo 22 de IRC > Entregar Declaração por CC > Corrigir a Declaração, excluindo o valor do benefício fiscal do RFAI, relativo ao projeto de investimento relacionado com a atividade com o CAE 11021 no Quadro 074, que não tem direito, bem como eliminar a linha 3 elencada no Quadro 078-A.

Com os melhores cumprimentos
AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

A presente resposta não tem a natureza de informação vinculativa, cujo regime jurídico consta do artigo 68.º da Lei Geral Tributária.

- m) A 18 de Julho de 2024, a Requerente respondeu ao anteriormente exposto pela Requerida nos seguintes termos:

A...

18/07/2024 11:12:45

Conforme foi indicado na vossa resposta, foi retirado o benefício fiscal RFAI da Modelo 22 do ano de 2023, no entanto, a declaração permanece com o erro D27 - Aguarda tratamento de documento anterior. Continuamos a afirmar que o problema reside na declaração Modelo 22 do ano de 2022, por estar com erro e que a AT deverá anulá-la do sistema, uma vez que ao contribuinte é impedido inscrever o benefício fiscal RFAI.

- n) Nessa mesma data, a Requerida enviou a seguinte comunicação à Requerente:

Autoridade Tributária

18/07/2024 14:30:53

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) agradece o seu contacto.

Confirma-se a correção da Declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2023, nos termos solicitados. Assim, o erro central "D27" vai ser ultrapassado, com a anulação da Declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2022, de substituição, conforme o solicitado, pelo que deve acompanhar a evolução do estado da respetiva Declaração.

Com os melhores cumprimentos

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

A presente resposta não tem a natureza de informação vinculativa, cujo regime jurídico consta do artigo 68.º da Lei Geral Tributária.

- o) A Requerida notificou a Requerente da liquidação de IRC n.º 2024..., de 05.08.2024, referente ao período de 2023, da qual um montante a reembolsar à Requerente de € 482.780,21;
- p) A 7 de Novembro de 2024, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra aquele ato de liquidação de IRC;
- q) A reclamação graciosa apresentada pela Requerente correu termos sob o n.º ...2024...;
- r) A Requerida não decidiu expressamente a reclamação graciosa apresentada pela Requerente.

4.3. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, o seguinte facto não se considera provado:

§ O projeto de investimento realizado pela Requerente na “...” teve em vista a prossecução de uma das seguintes finalidades:

- criação de um novo estabelecimento,
- aumento da capacidade de um estabelecimento existente,
- diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou
- mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

5. Matéria de Direito

5.1 Dos princípios da segurança jurídica, da legalidade e não verificação da autoridade do caso julgado

De acordo com o artigo 619.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “[t]ransitada em julgado a sentença ou o despacho saneador que decida do mérito da causa, a decisão sobre a relação material controvertida fica a ter força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados pelos artigos 580.º e 581.º”.

Em reforço desta “força obrigatória dentro do processo e fora dele”, o artigo 625.º, n.º 1, do CPC, igualmente aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, dispõe que “[h]avendo duas decisões contraditórias sobre a mesma pretensão, cumpre-se a que passou em julgado em primeiro lugar”.

O Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão de 28.04.2021, proferido no processo n.º 0266/20.0BEFUN, sublinhou, a este propósito, que “sentença de mérito proferida por um tribunal tributário (estadual ou arbitral) e transitada em julgado só vincula as partes que intervieram no processo (... sendo um desses limites o subjectivo, nos termos do qual o caso julgado apenas se impõe aos sujeitos que puderam exercer o contraditório sobre o objecto da decisão)”.

O Tribunal da Relação de Coimbra, em acórdão de 12.12.2017, proferido no processo n.º 3435/16.3T8VIS-A.C, recorda ainda que o instituto do caso julgado exerce uma dupla função:

- a. uma função negativa, através da exceção de caso julgado, que visa impedir (conforme já analisado *supra*) que uma causa já julgada seja novamente apreciada, exigindo a tríplice identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir; e
- b. uma função positiva, através da autoridade de caso julgado, que visa impor, como pressuposto indiscutível de uma decisão posterior, a solução adotada numa decisão anterior, sem que aqui seja necessária a verificação integral dessa tríade de identidades.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão do Pleno de 25.01.2024, proferido no processo n.º 02614/23.1BELSB, precisou que na autoridade de caso julgado está em causa o efeito positivo de impor a primeira decisão “*como pressuposto indiscutível da segunda decisão, de modo que o objeto da primeira decisão constitui questão prejudicial ou pressuposto necessário*” da segunda; e que, por isso, a autoridade pode atuar independentemente da tríplice identidade exigida pelo artigo 581.º, do CPC, desde que a questão anteriormente resolvida constitua antecedente lógico necessário da parte dispositiva posterior.

Em suma, decorre da jurisprudência citada que a autoridade de caso julgado pressupõe que uma determinada questão de facto ou de Direito tenha sido efetivamente decidida numa ação anterior e que essa decisão constitua antecedente lógico necessário da parte dispositiva, podendo projetar-se em litígios posteriores, mesmo sem identidade total de sujeitos, pedido e causa de pedir.

O ponto de partida no contexto da presente discussão é, necessariamente, o princípio da segurança jurídica, que num Estado de Direito democrático assume inegável relevância estruturante.

Singelamente há que compreender que a segurança jurídica apresenta uma dupla vertente:

- a. subjativa, ligada à proteção da confiança legítima dos particulares nas leis e na atuação dos poderes públicos (previsibilidade, não retroatividade lesiva, determinabilidade dos deveres fiscais, etc.);

- b. objetiva, ligada à estabilização da ordem jurídica, garantindo que as soluções jurídicas não se alteram de forma arbitrária ou errática, permitindo um mínimo de coerência, inteligibilidade e previsibilidade.

É sobretudo nesta segunda vertente — estabilização das soluções e coerência do sistema — que se enquadra a autoridade de caso julgado: pretende-se evitar que o ordenamento tolere, sem razão suficiente, decisões contraditórias sobre questões substancialmente idênticas, em prejuízo da certeza do Direito e do prestígio das decisões jurisdicionais.

Todavia, a segurança jurídica não é um valor absoluto nem um princípio autossuficiente ... Enquanto princípio a segurança jurídica “vive e sobrevive” em articulação com outros princípios, designadamente com o princípio da legalidade e com a obrigação de respeito pelo Direito da União Europeia.

Acresce que não existe um dever de coerência com o erro: a autoridade de caso julgado não pode funcionar como um escudo para a manutenção de soluções que o Tribunal considere materialmente ilegais.

À luz do que antecede, este Tribunal tem presente o teor das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 675/2022-T, 772/2024-T e 954/2024-T, já transitadas em julgado, nas quais se concluiu, em essência, que a atividade prosseguida pela Requerente, consistente na transformação de um produto agrícola (uvas) noutra produto agrícola (vinho), não se encontra excluída do âmbito objetivo do benefício fiscal do RFAI pelas OAR e pelo RGIC, sendo, por isso, abrangida pelo referido regime.

Porém, tais decisões:

- a. respeitam a períodos de tributação e atos tributários distintos, não se verificando, conforme já analisado e aqui se reitera, a tríplice identidade exigida para a exceção de caso julgado;
- b. não incidem sobre a concreta questão jurídica que aqui assume centralidade, isto é, a qualificação da aplicação do RFAI, neste específico enquadramento setorial, como auxílio de Estado incompatível com o Direito da União Europeia e suscetível de afetar, designadamente, a liberdade de circulação de capitais.

A fundamentação aí adotada centrou-se, essencialmente, na interpretação conjugada do CFI, do RGIC e das OAR quanto ao âmbito setorial de aplicação do RFAI, não enfrentando autonomamente o problema da eventual incompatibilidade material, à luz do regime europeu de auxílios de Estado, da configuração concreta do benefício tal como aqui está em causa.

Assim, não se forma, a partir dessas decisões, uma verdadeira autoridade de caso julgado, por faltar a coincidência entre a questão de Direito que foi objeto dessas decisões arbitrais anteriores e a questão de Direito que agora cumpre apreciar: a compatibilidade da aplicação do RFAI, neste caso concreto da indústria vinícola, com o regime europeu dos auxílios de Estado.

Em todo o caso, ainda que se admitisse, em tese, que a questão específica ora em apreço tivesse sido igualmente apreciada naquelas decisões arbitrais anteriores, subsistiria um segundo nível de análise: a ponderação entre os princípios da segurança jurídica (na vertente da autoridade de caso julgado) e da legalidade, incluindo a conformidade do Direito português com o Direito da União Europeia.

A autoridade de caso julgado é um instrumento de estabilização das decisões e de proteção da segurança jurídica e do prestígio dos tribunais.

Porém, não pode servir de fundamento para a manutenção de soluções materialmente ilegais, nem justificar a continuidade de um regime ou benefício que contrarie normas hierarquicamente superiores, designadamente constitucionais ou de Direito da União Europeia, às quais se reconhece primado na ordem jurídica interna (cfr. artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa).

Se a aplicação do RFAI, tal como efetuada no caso concreto da indústria vinícola, configurar um auxílio de Estado proibido ou incompatível com o quadro europeu (como se demonstrará *infra*), então as decisões arbitrais anteriores que admitiram esse benefício não podem ser aqui seguidas, por violação do Direito da União Europeia no que respeita às regras aplicáveis em matéria de auxílios de Estado.

Atribuir, no presente processo, a essas decisões a autoridade de caso julgado para impor a mesma solução equivaleria a reproduzir e consolidar essa desconformidade jurídica.

Numa ordem constitucional em que incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos e reprimir a violação da legalidade democrática, incluindo a conformidade com o Direito da União Europeia (cfr. artigo 202.º, da Constituição da República

Portuguesa), tal resultado seria incompatível com o princípio da legalidade, que tem necessariamente de prevalecer sobre a estabilização de decisões anteriores.

Por conseguinte, mesmo que se considerasse verificada a autoridade de caso julgado, a respetiva força estabilizadora teria de ceder perante o princípio da legalidade e o primado do Direito da União Europeia.

Foi esta a conclusão alcançada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante “TJUE”), no acórdão de 11.11.2015, proferido no processo n.º C-505/14, *Klausner Holz Niedersachsen GmbH*.

Diz-nos o TJUE, a propósito da questão da autoridade de caso julgado, o seguinte:

“a autoridade do caso julgado apenas abrange as pretensões jurídicas sobre as quais o órgão jurisdicional se pronunciou e, portanto, não obsta a que um juiz se pronuncie, no âmbito de um litígio posterior, sobre aspetos jurídicos sobre os quais esta decisão definitiva não se pronunciou” (com negrito nosso).

Acrescenta o TJUE, nesse acórdão, que:

“Com efeito, tal implicaria que tanto as autoridades estatais como os beneficiários de um auxílio de Estado poderiam contornar a proibição estabelecida no artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE, obtendo, sem invocar o direito da União em matéria de auxílios de Estado, uma decisão declarativa cujo efeito lhes permitiria, em definitivo, continuar a executar o auxílio de Estado em causa, durante vários anos. Assim, num caso como o que é objeto do processo principal, a violação do direito da União reproduzir-se-ia em cada novo fornecimento de madeira, sem que fosse possível saná-la.” (com negrito nosso).

Ora, para o TJUE, perante uma situação em que um tribunal nacional julga existir um auxílio de Estado em violação do disposto no Tratado de Funcionamento da União Europeia (doravante “TFUE”), *“deve concluir-se que uma regra nacional que impede o juiz nacional de retirar todas as consequências da violação do artigo 108.º, n.º 3, terceiro período, TFUE em razão de uma decisão judicial nacional com autoridade do caso julgado, que é proferida a propósito de um litígio que não tem o mesmo objeto e que não é relativo à natureza de auxílio de Estado dos contratos em causa, deve ser julgada incompatível com o princípio da efetividade. Com efeito, um obstáculo tão importante à aplicação efetiva do direito da União e, designadamente, das regras em matéria de controlo dos auxílios de Estado não pode ser*

razoavelmente justificado pelo princípio da segurança jurídica (v., por analogia, acórdãos Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, n.o 31, e Ferreira da Silva e Brito e o., C-160/14, EU:C:2015:565, n.o 59)” (com negritos nossos).

Nesse sentido, conclui o TJUE neste mesmo acórdão que “[o] *direito da União opõe-se, em circunstâncias como as em causa no processo principal, a que a aplicação de uma regra de direito nacional que visa consagrar o princípio da autoridade do caso julgado impeça o juiz nacional que declarou que os contratos objeto do litígio que lhe foi submetido constituem um auxílio de Estado, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, executado em violação do artigo 108 n.º 3, terceiro período, TFUE, de retirar todas as consequências dessa violação, em razão de uma decisão judicial nacional que se tornou definitiva, a qual, sem examinar a questão de saber se esses contratos instituem um auxílio de Estado, declarou que continuam em vigor.*” (com negritos no próprio texto).

Em suma, embora se reconheça a relevância do princípio da segurança jurídica, o peso da estabilidade interpretativa em matéria de benefícios fiscais e o valor persuasivo das decisões arbitrais anteriormente referidas, entende este Tribunal que esse princípio não pode prevalecer sobre o princípio da legalidade, em particular na sua vertente de conformidade do ordenamento jurídico português com o Direito da União Europeia.

Dito isto, e tendo em especial consideração que no presente processo, se concluirá, como se verá abaixo, que a aplicação do RFAI à situação *sub judice* consubstancia uma violação do regime europeu de auxílios de Estado, não pode a linha decisória afirmada nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 675/2022-T, 772/2024-T e 954/2024-T ser aqui seguida, impondo-se, por razões de legalidade, a recusa do benefício fiscal do RFAI no caso concreto, pelas razões que se passarão a expor de seguida.

5.2 Da atividade económica desenvolvida pela Requerente, o RFAI e os auxílios de estado com finalidade regional de acordo com o Direito da União Europeia

Decorre da matéria de facto dada como provada que a atividade económica desenvolvida pela Requerente se enquadra no CAE 11021 – “*Produção de vinhos comuns e licorosos*”.

Na terminologia do Direito Europeu – expressa nas alíneas 10) e 11) do artigo 2.º do RGIC, está em causa a transformação de um produto agrícola noutra produto agrícola enumerado no capítulo 22 da nomenclatura combinada constante do anexo I do TFUE.

No que respeita ao preenchimento dos pressupostos de que depende a aplicação do benefício fiscal do RFAI, considera-se que o setor de atividade da Requerente está abrangido pelos n.ºs 2 e 3 do artigo 2.º do CFI e pela alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável *ex vi* artigo. 22.º, n.º 1, do CFI.

Considera-se também que no presente caso não se verificam as condições de exclusão da atribuição de auxílios de Estado previstas na alínea c) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC.

Sem prejuízo, a verdade é que este setor de atividade está excluído do âmbito setorial de aplicação das OAR para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013.

De facto, no ponto 10 destas OAR determina-se que “*A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica, com exceção (...) da agricultura (...), 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 (...)*”;

Em nota de rodapé, densifica-se nestas OAR que “*Os auxílios estatais à (...) transformação (...) de produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado (...) estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola*”.

Observa-se, de resto, a este respeito, que nas mais recentes Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 153, de 29 de abril de 2021, o teor do acima citado ponto 10 daquelas OAR (e da respetiva nota de rodapé) foi aqui replicado no ponto 11 destas novas Orientações.

De onde se conclui que as atividades de transformação de produtos agrícolas apenas podem beneficiar do benefício fiscal do RFAI previsto no artigo 22.º, do CFI, quando o resultado da transformação não for um produto agrícola que integre a lista constante do anexo I do TFUE para o qual remete o n.º 3 do artigo 38.º daquele tratado.

Praticarem-se atos tributários, sem esta observância, é qualificado como um auxílio de Estado, não permitido, o que ocasionará a instauração do correspondente processo por infração.

Ora, a atividade da Requerente, conforme já referido, consiste na transformação de um produto agrícola (uvas) noutra produto agrícola (vinho), o que significa que não lhe são aplicáveis as referidas OAR. Por conseguinte, esta sociedade não cumpre a totalidade dos requisitos estabelecidos no n.º 1 do artigo 22.º do CFI, não podendo beneficiar do benefício fiscal do RFAI.

Numa outra perspetiva, poderá tentar justificar-se a aplicação do RFAI pelas OAR do Setor Agrícola para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 204, de 1 de julho de 2014.

Neste sentido, prevê-se no ponto 33 destas OAR do Setor Agrícola 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 (...) dentro dos limites fixados nas presentes orientações”*.

Estabelece-se ainda no ponto 138 dessas OAR do Setor Agrícola que *“Os Estados-Membros podem conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação de produtos agrícolas (...) desde que satisfaçam as condições de um dos seguintes instrumentos de auxílio: 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);*

Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020; As condições estabelecidas na presente secção.”

O teor destes pontos daquelas OAR do Setor Agrícola ora citados foi recentemente reiterado pela Comissão Europeia, respetivamente, nos pontos 31 e 172 do seu comunicado publicado no Jornal Oficial da União Europeia, C 485/1, de 21.12.2022.

Ora, no presente caso, mesmo que a Requerente até possa satisfazer as condições previstas no RGIC a que alude o ponto 138 das referidas OAR do Setor Agrícola, o legislador nacional não subordinou a aplicação do RFAI a essas OAR do Setor Agrícola, mas sim às OAR gerais.

O que é confirmado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação do RFAI, onde não são referidas as OAR do Setor Agrícola nem os específicos limites de intensidade máxima de auxílio, mas tão só as regras que resultam da aplicação da OAR gerais.

Compreenda-se que esta escolha não é despicienda, já que a previsão de benefícios fiscal para o setor agrícola está sujeita a intensidades de auxílio e condições de elegibilidade ou compatibilidade mais estritas, que o regime português não acautelou.

No fundo, a legislação nacional procedeu a uma atribuição mais restritiva de benefícios fiscais em matéria de auxílios de Estado face ao que seria permitido pelo Direito Europeu. Esta é uma escolha do legislador que apenas poderá ser objeto de censura no plano político e já não no plano jurídico.

Ainda numa outra dimensão, atentas às regras instituídas pelo RGIC e pelo CFI, o investimento promovido pela Requerente terá de ser um investimento inicial realizado no âmbito de uma das seguintes finalidades:

- criação de um novo estabelecimento,
- aumento da capacidade de um estabelecimento existente,
- diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou
- mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Ora, tanto a Requerente alega (cfr. artigo 26.º e 29.º do PPA) que tal projeto permitiu “a centralização da produção das gamas DOC (...)” e a obtenção da certificação “Gold Leaf”, o que poderia indiciar uma “mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”, como refere (cfr. artigos 30.º e 56.º do PPA) que esse mesmo projeto visou o “reforço das suas instalações”, através do reforço da “sua infraestrutura de vinificação, armazenagem e envelhecimento de vinho a granel” o que poderá eventualmente ser enquadrável no âmbito do “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”.

Em face desta incerteza manifestada pela Requerente quanto ao propósito daquele projeto de investimento e na ausência de prova produzida nos autos que permita retirar conclusões claras e inequívocas em torno desse propósito, não resulta demonstrado que o projeto de investimento realizado pela Requerente na “...” se enquadre numa daquelas finalidades.

Em face de tudo o exposto, considera-se que o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente deverá ser julgado improcedente, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas pela Requerente, porquanto irrelevantes e desnecessárias.

Acresce que o Tribunal entendeu ser igualmente desnecessário proceder ao reenvio prejudicial do processo para o TJUE, já que é entendimento deste Tribunal Arbitral que a interpretação que é necessário fazer das normas de Direito da União Europeia para apreciar a legalidade do ato tributário que é objeto do PPA apresentado pela Requerente é clara, pelas razões acima explicitadas. Não tendo o Tribunal Arbitral dúvidas quanto ao sentido e alcance do Direito da União Europeia aqui aplicável, não há, pois, necessidade (porque inútil) de se promover o reenvio prejudicial para o TJUE requerido pela Requerente.

6. Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de caso julgado;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e, em consequência, manter na ordem jurídica o ato de liquidação de IRC controvertido, na parte aqui impugnada, bem como a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa que sobre ele incidiu; e
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.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 € 856.666,65 indicado pela Requerente sem oposição da Requerida.

8. Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 12.240,00 nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Notifique-se

Lisboa, 2 de Abril de 2026

Os Árbitros

(Carla Castelo Trindade - Presidente)

(Sílvia Oliveira – Adjunta)

(com declaração de Voto de Vencida)

(João Pedro Dâmaso – Adjunto e Relator)

Declaração de Voto de Vencida

Não acompanho o sentido decisório desta decisão arbitral com base nos seguintes argumentos.

Na reunião havida para efeitos de inquirição das Testemunhas arroladas pela Requerente, o processo, o Tribunal Arbitral Colectivo (TAC) notificou a Requerente e a Requerida para se pronunciarem, no prazo de 5 dias, por esta ordem e de modo sucessivo, relativamente ao efeito das decisões arbitrais (n.º 675/2022-T, n.º 772/2024-T e n.º 954/2024-T) já transitadas em julgado, que julgaram a RFAI admissível, em processos anteriormente interpostos pela Requerente, respectivamente, quanto aos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, designadamente, no que diz respeito à existência de autoridade de caso julgado ou caso julgado.

Com efeito, em cada um dos referidos processos, cada um dos TAC envolvidos veio a decidir no sentido da procedência de cada um dos pedidos, nos quais era, nomeadamente, peticionado pela Requerente que fosse declarada a ilegalidade dos actos de autoliquidação inerentes a cada uma das declarações modelo 22 de IRC dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, no que diz respeito à não consideração do benefício fiscal do RFAI de cada um dos referidos anos, nos termos que a seguir se indicam:

Anos 2019 e 2020 (Processo n. 675/2022-T)

Foi considerado pelo respectivo TAC que “(...) a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas não é excluída do benefício fiscal RFAI pelo artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, na medida em que o montante do benefício fiscal RFAI não é fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa, e que o benefício fiscal RFAI não é subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários. Acresce que, tal como referido supra, da leitura conjugada dos pontos (33) e (168) das OAR do setor agrícola, com o ponto 10 das OAR e respetiva nota de rodapé 11, resulta que a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas não é excluída do benefício fiscal RFAI pelas OAR. Conclui o Tribunal Arbitral pela inserção da atividade de produção vinícola desenvolvida pela Requerente nos sectores especificamente previstos para efeitos do RFAI, não estando a mesma excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC, e enquadrando-se a mesma no artigo 2.º, n.º 2, do CFI. Nestes termos, o Tribunal Arbitral declara ilegais e anula parcialmente as autoliquidações de IRC com os n.ºs (...) e (...), referentes aos exercícios de 2019 e 2020, respetivamente, na parte respeitante à não consideração do benefício fiscal RFAI, (...)”.

Ano 2021 (Processo nº 772/2024-T)

Foi considerado pelo respectivo TAC que “(...) verificando-se os requisitos de elegibilidade ao RFAI e que a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas não é excluída do seu benefício fiscal pelas OAR, permite concluir pela inserção da atividade de produção vinícola desenvolvida pela Requerente nos sectores especificamente previstos para efeitos do RFAI, não estando a mesma excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC, e enquadrando-se por isso no artigo 2.º, n.º 2, do CFI, não podendo a Portaria de execução, o CFI e demais legislação regulamentar, derogar nem prevalecer sobre as normas e princípios constitucionais comunitários e devem ser entendidos, como já se viu, apenas como instrumentos de execução das referidas normas e princípios. Nesta perspetiva, o Tribunal considera procedente a impugnação deduzida contraparte do ato de autoliquidação IRC 2021 (...) por sofrer de ilegalidade na parte em que não foi considerado o benefício fiscal RFAI, no valor de € 457 986,47, com a conseqüente correção em conformidade, com as legais conseqüências, nomeadamente no tocante à reclamação graciosa”

Ano 2022 (Processo 954/2024-T)

Foi considerado pelo respectivo TAC que “(...) concluindo-se pela ilegalidade da não consideração do RFAI na (auto)liquidação de IRC referente a 2022 (...)” decidindo-se pela declaração da ilegalidade e anulação parcial da “(...) autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2022 na parte respeitante à não consideração da dotação de RFAI, no valor de (...)”.

No que diz respeito ao caso julgado e autoridade de caso julgado, cumpre reiterar, em síntese, e em conformidade com AC da RC (AP Nº 3435/16.3T8VIS-A.C1, de 12-12-2017) que “a expressão “caso julgado” é uma forma sincopada de dizer “caso que foi julgado”, ou seja caso que foi objeto de um pronunciamento judicativo, pelo que, em sentido jurídico, tanto é caso julgado a sentença que reconheça um direito, como a que o nega, tanto constitui caso julgado a sentença que condena como aquela que absolve. O instituto do caso julgado exerce duas funções: uma função positiva e uma função negativa. A primeira manifesta-se através de autoridade do caso julgado, visando impor os efeitos de uma primeira decisão, já transitada (fazendo valer a sua força e autoridade), enquanto que a segunda

se manifesta através de exceção de caso julgado, visando impedir que uma causa já julgada, e transitada, seja novamente apreciada por outro tribunal, por forma a evitar a contradição ou a repetição de decisões, assumindo-se, assim, ambos como efeitos diversos da mesma realidade jurídica. Enquanto na exceção de caso julgado se exige a identidade dos sujeitos, do pedido e da causa de pedir em ambas as ações em confronto, já na autoridade do caso julgado a coexistência dessa tríade de identidades não constitui pressuposto necessário da sua atuação. Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica; há identidade do pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico e há identidade da causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico. Para que haja identidade de sujeitos as partes não têm que coincidir do ponto de vista físico, sendo mesmo indiferente a posição que elas assumam em ambos os processos, podendo ser autores numa ação e réus na outra. A identidade de pedidos pressupõe que em ambas as ações se pretende obter o reconhecimento do mesmo direito subjetivo, independentemente da sua expressão quantitativa e da forma de processo utilizada, não sendo de exigir, porém, uma rigorosa identidade formal entre os pedidos. (...). No nosso ordenamento jurídico-processual, o caso julgado implícito só pode ser admitido em relação a questões suscitadas no processo e que devam considerar-se abrangidas, embora de forma não expressa, nos termos e limites precisos em que julga. A autoridade de caso julgado de uma sentença só existe na exata correspondência com o seu conteúdo e daí que ela não possa impedir que em novo processo se discuta e dirima aquilo que ela mesmo não definiu” (sublinhado nosso).

Como escreve José Lebre de Freitas ¹, “a inadmissibilidade de nova decisão em futuro processo entre as mesmas partes e com o mesmo objeto, seja repetindo-a (proibição de repetição), seja modificando-a (proibição de contradição), mais não é do que consequência processual desse efeito substantivo: uma vez conformadas, pela sentença, as situações jurídicas das partes, elas passam a ser indiscutíveis. Esta indiscutibilidade manifesta-se de dois modos:

- Entre as mesmas partes e com o mesmo objeto (isto é, com o mesmo pedido e a mesma causa de pedir), não é admissível nova discussão: o caso julgado opera negativamente, constituindo uma exceção dilatária que evita a repetição da causa (efeito negativo do caso julgado); - Entre as mesmas partes mas com objetos diferenciados, entre si ligados por uma relação de prejudicialidade, a decisão impõe-se enquanto pressuposto material da nova decisão: o caso julgado opera positivamente, já não no plano da admissibilidade da ação, mas no do mérito da causa, com ele ficando assente um elemento da causa de pedir (efeito positivo do caso julgado)” (negrito e sublinhado nosso).

No caso em análise, o que a Requerente pretendia com o PPA é que Ihe fosse reconhecido que preenche todas as condições de aplicabilidade, previstas no artigo 22. e 43º, do CFI, para poder usufruir do RFAI, no âmbito do projeto de investimento realizado na “...” e, em consequência, [ainda que a Requerente não pudesse, por referência ao ano de 2023, proceder a qualquer dedução de qualquer montante a título do RFAI por insuficiência de colecta naquele exercício]], Ihe fosse dada a possibilidade de incluir esse benefício na declaração de rendimentos Modelo 22 do ano 2023 para possível dedução, daquele benefício, nos 10 períodos de tributação subsequentes, garantindo-se, segundo alega, o pleno exercício da dedução à coleta que o mesmo proporciona.

¹ In “Um Polvo Chamado Autoridade do Caso Julgado”.

Neste âmbito, ainda que “*caso julgado*” e “*autoridade de caso julgado*” se tratem de duas figuras jurídicas relativamente às quais o entendimento da jurisprudência não seja consensual quanto à sua aplicação, refira-se que “*o efeito positivo do caso julgado, pressupondo igualmente a identidade das partes, assenta sempre na existência duma relação de prejudicialidade entre a primeira e a segunda ação: na primeira terá de se ter decidido questão jurídica cuja resolução constitua pressuposto necessário da decisão de mérito a proferir na segunda, nomeadamente por respeitar à causa de pedir ou a uma exceção perentória. Esta prejudicialidade extraprocessual entre a decisão dada e o novo pedido, semelhante à pré causa de pedir diversa. Está-se agora fora do âmbito da inadmissibilidade da segunda ação e é no plano do mérito desta que o caso julgado atua, dispensando apenas a discussão sobre um dos seus pressupostos materiais, cuja verificação está feita e como tal se impõe ao juiz na sentença, assim se evitando a repetição da decisão anterior (proibição de repetição) ou uma sua eventual modificação (proibição de contradição). A decisão a proferir não é já de absolvição da instância, mas sim de reconhecimento ou negação da verificação de um pressuposto substantivo da decisão de mérito. No primeiro caso (reconhecimento), a prejudicialidade resulta em que, verificado esse pressuposto, a procedência da segunda ação ficará dependente da verificação dos restantes. No segundo caso (negação), julgada improcedente a primeira ação, tem lugar nova absolvição do pedido, decorrente da falta dum requisito da previsão da norma substantiva aplicável: o caso julgado é então uma exceção perentória. Esta figura é integrada pela jurisprudência no conceito de autoridade do caso julgado” (sublinhado nosso).²*

No caso, não se acompanha o afirmado na decisão de que “*(...) não se forma, a partir dessas decisões [as arbitrais anteriormente citadas], uma verdadeira autoridade de caso julgado, por faltar a coincidência entre a questão de Direito que foi objeto dessas decisões arbitrais anteriores e a questão de Direito que agora cumpre apreciar: a compatibilidade da aplicação do RFAI, neste caso concreto da indústria vinícola, com o regime europeu dos auxílios de Estado*”, porquanto em cada uma das decisões arbitrais supra citadas, foi analisada, para efeitos de decisão, a conformidade da matéria com a legislação da EU, no que diz respeito às “*Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020*”, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR).

Com efeito, na decisão relativa aos anos 2019 e 2020 (Processo n. 675/2022-T), é referido, logo no sumário da decisão que “*a atividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos não se encontra excluída do âmbito de aplicação do benefício RFAI pelas “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020”, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR)*”.

Por outro lado, na decisão relativamente ao ano 2021 (Processo n. 772/2024-T) e na decisão relativa ao ano 2022 (Processo 954/2024-T) a argumentação é muito semelhante, citando esta última quando refere que “*o número 168 das mesmas OAR do sector agrícola permite que os Estados-Membros concedam auxílios a investimentos relacionados com a actividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas, desde que satisfaçam as condições de um dos normativos do conjunto do das OAR, do RGIC ou do das próprias OAR do sector agrícola, assim pressupondo a sujeição de tais*

² José Lebre de Freitas, in artigo já citado.

actividades ao regime das OAR” tendo concluído, em síntese, que “Considerando que as OAR do setor agrícola e o ponto 12 da OAR, e respectivo rodapé 11, têm concluído que a atividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos não se encontra excluída do âmbito de aplicação sectorial das OAR, sendo, pelo contrário, abrangida por este instrumento e, conseqüentemente, que a mesma atividade não é excluída do benefício RFAI pelas OAR; Considerando ainda que a jurisprudência arbitral prevalecente, tem vindo a sufragar que as OAR não excluem a atividade de transformação de produtos agrícolas do âmbito do RFAI e que sobre esta matéria viu a Requerente, através das decisões arbitrais proferidas nos processos 675/2022 e 772/2024, que acompanhamos, dar-lhe razão relativamente aos exercícios de 2019, 2020 e 2021; E que a Jurisprudência do TJUE considera que a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas não é excluída do benefício fiscal RFAI pelo artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, na medida em que o montante do benefício fiscal RFAI não é fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa, e que o benefício fiscal RFAI não é subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários, não se encontra fundamento legal para concluir com a Requerida que a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas é excluída do benefício fiscal do RFAI. Pelo contrário, conclui este Tribunal Arbitral que esta actividade é abrangida por este benefício”.

Assim, em todas as 3 decisões arbitrais, transitadas em julgado (e por isso, com efeitos já consolidados), todo o enquadramento da RFAI foi analisado, quer face ao direito interno, quer face ao direito da UE, entendendo não ser de extrair algumas das consequências que se apontam via decisões citadas do TJUE.

Nestes termos, independentemente de aqui podermos ou não concordar com o que por 3 vezes foi decidido em matéria de RFAI (para o mesmo projecto e para a mesma entidade), tendo em consideração o que é pretendido pela Requerente (acima já descrito) e dada a existência das referidas decisões anteriores que julgaram a RFAI aplicável à Requerente, nos termos e condições descritas, no âmbito do projecto “...” (ainda que para anos anteriores), teria decidido favoravelmente o pedido com base na figura da “*autoridade de caso julgado*”, atento o acima exposto e por não caber a este Tribunal aferir da (i)legalidade das citadas decisões.

Sílvia Oliveira