

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 223/2026-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 – A indústria transformadora enquadra-se no artigo 2.º, n.º 2 do CFI e não se está perante «atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC», para efeitos do artigo 22.º, n.º 1, do CFI.

III – Por outro lado, a Portaria n.º 282/2014, não pode validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa.

Os Árbitros Guilherme W. d’Oliveira Martins, António Cipriano da Silva e Alexandra Iglésias, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., ..., ...-... ... (doravante “Requerente”), veio, 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 (“RJAT”), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.ºs 2025 ... e 2025..., respetivamente de 22 e 30 de outubro de 2025, referentes aos exercícios de 2021 e 2022, e correspondentes liquidações de juros compensatórios, atos subjacentes às demonstrações de acerto de contas n.ºs 2025 ... e 2025 ..., nas quais se apuraram os montantes a pagar de EUR 1.130.206,54 e de EUR 886.016,75, respetivamente, o que faz nos seguintes termos e com os seguintes fundamentos:

- 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.

2.

- 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.os 7 e 8.
- d. Nos últimos anos a Requerente tem registado um aumento substancial das suas vendas e, bem assim, do número de colaboradores, exportando mais de 85% dos seus vinhos para mais de 50 países.

- e. Tal crescimento é fruto do investimento da Requerente em infraestruturas agroindustriais, nomeadamente em novas adegas, logística de armazém, linhas de engarrafamento, equipamentos de vinificação, entre outros.
- f. Neste contexto, nos exercícios de 2021 e 2022, 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 1.006.641,39 (no ano de 2021) e EUR 816.079,83 (no ano de 2022) – cfr. documento n.os 7 e 8.
- g. 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:
 - i) Quanto ao ano de 2021: investimentos realizados com a reabilitação da antigas instalações da Adega Cooperativa da ... e da Quinta ...;
 - ii) Quanto ao ano de 2022: investimentos realizados com a construção dum edifício para linhas de engarrafamento e armazenamento e com a aquisição e montagem de máquina de enchimento de vinho embalado (bag-in-box);
– cfr. documento n.os 7 e 8.
- h. 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 alfaías agrícolas e de terrenos agrícolas ou com a plantação de vinha.

- i. Neste contexto, as deduções à coleta de IRC ao abrigo do RFAI representaram, simultaneamente, um incentivo e um reforço da capacidade de investimento na sua atividade.
- j. Em cumprimento das ordens de serviço n.os OI2024... e OI2024..., os Serviços da Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa instauraram ações de inspeção tributária de âmbito parcial à Requerente, com incidência no IRC respeitante aos períodos de tributação de 2021 e 2022, respetivamente – em concreto, com incidência sobre o dossier RFAI.
- k. No âmbito das referidas inspeções, 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.
- l. Relativamente ao exercício de 2021, a 5 de agosto de 2025, a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção do qual resultava a intenção de a Administração Tributária corrigir os valores deduzidos pela Requerente à sua coleta de IRC desse exercício ao abrigo do RFAI, no montante de EUR 1.006.641,39 – cfr. cópia do referido projeto de correções, junta como documento n.º 10.
- m. Em síntese, a Administração Tributária afirmou no referido projeto de relatório ser sua posição 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, 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

n.º 1 do artigo 22.º deste diploma que, na sua parte final, excepciona 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 € 1.006.641,39, para efeitos do apuramento do imposto a pagar no exercício de 2021» – cfr. documento n.º 10.

- n. A Requerente exerceu o seu direito de audiência prévia dentro do prazo que lhe foi concedido, manifestando a sua discordância com a posição da 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 e mais recentemente, no processo arbitral n.º 197/2025-T, referente ao exercício de 2020, mantendo o Tribunal Arbitral, de forma consistente, a referida orientação – cfr. cópia da exposição de exercício do direito de audiência prévia e respetiva documentação anexa, que deve ser junta

aos presentes autos com a resposta da Administração Tributária, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, do RJAT.

- o. 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 8º da exposição da A..., quanto ao entendimento 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 exercícios compreendidos entre 2015 a 2018 e 2020, por Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, nos Processos n.ºs 220/2020-T, 164/2022-T e 197/2022-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 audição 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 7.

p. Em termos análogos, relativamente ao exercício de 2022, a 14 de setembro de 2025, a Requerente foi notificada de projeto de relatório de inspeção tributária do qual resultava a intenção de a Administração Tributária corrigir os valores deduzidos pela Requerente à sua coleta de IRC desse exercício ao abrigo do RFAI, no montante de EUR 816.079,83 – cfr. cópia do referido projeto de correções, junta como documento n.º 11.

q. 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, 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 n.º 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 € 816.079,83, para efeitos do apuramento do imposto a pagar no exercício de 2022» – cfr. documento n.º 8.

- r. Uma vez mais, a Requerente exerceu o seu direito de audiência prévia dentro do prazo que lhe foi concedido, manifestando a sua discordância com a posição da 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 e mais recentemente, no processo arbitral n.º 197/2025-T, referente ao exercício de 2020, mantendo o Tribunal Arbitral, de forma consistente, a referida orientação – cfr. cópia da exposição de exercício do direito de audiência prévia e respetiva documentação anexa, que deve ser junta aos presentes autos com a resposta da Administração Tributária, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, do RJAT.
- s. 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 8º da exposição da A..., quanto ao entendimento 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 exercícios compreendidos entre 2015 a 2018 e 2020, por Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, nos Processos n.ºs 220/2020-T, 164/2022-T e 197/2022-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 audição 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
[...].

- t. 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, excepciona 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.

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.

X.3.7. 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 8.

u. Face às conclusões dos referidos Relatórios Finais de Inspeção Tributária, foram emitidas:

i.) A liquidação de IRC n.º 2025 ..., de 22 de outubro de 2025, referente ao exercício de 2021, e as correspondentes liquidações de juros compensatórios n.os 2025 ... e 2025..., traduzindo-se tais atos na demonstração de acerto de contas n.º 2025 ..., de 24 de outubro de 2025, no valor total a pagar de EUR 1.130.206,54, com prazo de pagamento voluntário até 11 de dezembro de 2025 – cfr. documentos n.os 1, 3 e 5;

ii.) A liquidação de IRC n.º 2025..., de 30 de outubro de 2025, referente ao exercício de 2022, e a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º

2025 ..., traduzindo-se tais atos na demonstração de acerto de contas n.º 2025..., de 3 de novembro de 2025, no valor total a pagar de EUR 886.016,75, com prazo de pagamento voluntário até 22 de dezembro de 2025 – cfr. documentos n.os 2, 4 e 6.

- v. Dentro dos respetivos prazos de pagamento voluntário, a 10 e 19 de dezembro de 2025, a Requerente procedeu ao pagamento integral dos valores acima referidos – cfr. cópias dos comprovativos de pagamento, juntas como documento n.º 9.
- w. A Requerente reputa de inadmissíveis as liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios em referência, não se conformando com as mesmas, entendendo que tais atos tributários são ilegais e conseqüentemente anuláveis, ao abrigo do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”).

2. A Autoridade Tributária, na sua resposta, defende a legalidade dos atos tributários praticados e alega, em síntese, o seguinte:

- a. A Requerente é uma sociedade comercial com sede na Aldeia ..., que tem como ATIVIDADE PRINCIPAL A PRODUÇÃO DE VINHOS COMUNS E LICOROSOS, a que corresponde o CAE 11021.
- b. No âmbito da sua atividade, a Requerente realizou investimentos que considerou relevantes para efeitos de suporte ao RFAI, em 2021 “trabalhos de construção civil” e “Equipamentos para a Transformação e produção” na Adega ... e na Quinta...” (segundo a informação fornecida pela Requerente, no âmbito do Relatório de Inspeção OI2024...) inexistindo nos autos qualquer comprovativo

do investimento realizado e que estará na origem do crédito de imposto RFAI no montante de 1.006.641,39 €, valor que foi desconsiderado pelos SIT. (cf. fundamentação expressa no RIT, constantes do Processo Administrativo, que se dá aqui como integralmente reproduzido).

- c. No âmbito da sua atividade, a Requerente realizou investimentos que considerou relevantes para efeitos de suporte ao RFAI, em 2022, referentes ”à criação de um novo estabelecimento” na Quinta ..., “aumento de estabelecimentos já existentes” na Quinta..., na Adega ..., na Adega da ..., em ... e no Dão” (segundo a informação fornecida pela Requerente, no âmbito do Relatório de Inspeção OI2024...) inexistindo nos autos qualquer comprovativo do investimento realizado e que estará na origem do crédito de imposto RFAI no montante de 816.079,83 €, valor que foi desconsiderado pelos SIT. (cf. fundamentação expressa no RIT, constantes do Processo Administrativo, que se dá aqui como integralmente reproduzido).
- d. Podemos dizer que, no fundo, a matéria em apreço nos presentes autos prende-se com a resposta à seguinte questão: À luz das normas aplicáveis, A ATIVIDADE ECONÓMICA PROSSEGUIDA PELA REQUERENTE, ENQUADRADA NO SETOR DA TRANSFORMAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS, ENUMERADO NO ANEXO I DO TFUE é elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI?
- Questão que importa decidir: Consideraram os SIT que da atividade económica declarada, 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 (íntegram 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.

- e. 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.
- f. 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.

- g. 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 sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).
- h. 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:
- 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.
- i. 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, 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.

- j. 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.
- k. 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.
- l. 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).
- m. 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.
- n. 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.

- o. 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 orientações 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.
- p. 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.
- q. 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.

- r. 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.
- s. E é neste contexto que importa ter presente as OAR, onde a Comissão deixa bem claras as diretrizes que devem ser seguidas neste domínio.
- t. 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.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 02-03-2026, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 03-03-2026. Em 20-04-2026, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 20-04-2026, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou, assim, constituído em 11-05-2026, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

A AT apresentou a sua Resposta, em tempo, em 15-06-2026.

Em 16-06-2026 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

“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.”

POSTO ISTO:

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 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.os 7 e 8.

- d. Nos últimos anos a Requerente tem registado um aumento substancial das suas vendas e, bem assim, do número de colaboradores, exportando mais de 85% dos seus vinhos para mais de 50 países.
- e. Tal crescimento é fruto do investimento da Requerente em infraestruturas agroindustriais, nomeadamente em novas adegas, logística de armazém, linhas de engarrafamento, equipamentos de vinificação, entre outros.
- f. Neste contexto, nos exercícios de 2021 e 2022, 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 1.006.641,39 (no ano de 2021) e EUR 816.079,83 (no ano de 2022) – cfr. documento n.os 7 e 8.
- g. 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:
 - i) Quanto ao ano de 2021: investimentos realizados com a reabilitação da antigas instalações da Adega Cooperativa da ... e da Quinta ...;
 - ii) Quanto ao ano de 2022: investimentos realizados com a construção d um edifício para linhas de engarrafamento e armazenamento e com a aquisição e

montagem de máquina de enchimento de vinho embalado (bag-in-box); – cfr. documento n.os 7 e 8.

- h. 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 alfaías agrícolas e de terrenos agrícolas ou com a plantação de vinha.
- i. Neste contexto, as deduções à coleta de IRC ao abrigo do RFAI representaram, simultaneamente, um incentivo e um reforço da capacidade de investimento na sua atividade.
- j. Em cumprimento das ordens de serviço n.ºs OI2024... e OI2024..., os Serviços da Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa instauraram ações de inspeção tributária de âmbito parcial à Requerente, com incidência no IRC respeitante aos períodos de tributação de 2021 e 2022, respetivamente – em concreto, com incidência sobre o dossier RFAI.
- k. O presente requerimento visa a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos dos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, para a apreciação da legalidade das liquidações adicionais de IRC n.ºs 2025... e 2025..., relativas aos exercícios de 2021 e 2022 respetivamente, e inerentes demonstrações de liquidação de juros compensatórios e acerto de contas, das quais resultou um montante total a pagar de EUR 2.016.223,29 – cfr. cópias das demonstrações de liquidação de imposto, das correspondentes demonstrações de liquidação de juros e demonstrações de acerto de contas, juntas como documentos n.ºs 1 a 6.

- l. Os referidos atos tributários, objeto do presente pedido de pronúncia arbitral foram emitidos na sequência de duas ações de inspeção tributária internas levadas a cabo pela Direção de Finanças de Lisboa a coberto das ordens de serviço n.ºs OI2024... e OI2024..., no âmbito da qual a Administração Tributária determinou a liquidação adicional de IRC à Requerente, nos valores de EUR 1.006.641,39 e EUR 816.079,83, relativamente aos exercícios de 2021 e 2022 respetivamente, decorrentes da não aceitação de deduções à coleta ao abrigo do Regime Fiscal do Investimento (“RFAI”), previsto nos artigos 22.º e 23.º do Código Fiscal do Investimento (“CFI”) – cfr. cópias dos Relatórios de Inspeção Tributária subjacentes às liquidações impugnadas, juntas como documento n.ºs 7 e 8.
- m. A Requerente não se conforma com os referidos atos tributários, considerando que tais liquidações enfermam do vício de violação de lei, razão pela qual pretende a constituição de Tribunal Arbitral que emita pronúncia sobre a ilegalidade das liquidações n.ºs 2025 ... e 2025 ..., respetivamente de 22 e 30 de outubro de 2025.

A.2. Factos dados como não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

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, conforme 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, conforme 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 Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 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.

¹ Disponível em 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.

B. DO DIREITO

B.1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO PROCESSO E ANÁLISE²

A) Questão introdutória e normativos de base

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

À luz das normas aplicáveis, A ATIVIDADE ECONÓMICA PROSEGUIDA PELA REQUERENTE, ENQUADRADA NO SETOR DA TRANSFORMAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS, ENUMERADO NO ANEXO I DO TFUE é elegível para efeitos do benefício fiscal 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.

² Seguindo de perto a decisão proferida no âmbito do Processo n.º 220/2020-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=4994.

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 sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

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

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

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, a atividade económica da Requerente enquadra-se na Divisão 11 «indústria de bebidas», no Grupo 110 «fabricação de bebidas alcoólicas destiladas», na Classe 1102 «indústria do vinho» e na subclasse 11021 «produção de vinhos comuns e licorosos», correspondendo, em síntese, ao Código CAE-REV 3 «11021».

B) Quanto à questão do afastamento do benefício fiscal com fundamento no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro

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

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

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

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

Por isso, «o âmbito regional e setorial de aplicação do benefício em conformidade com as regras europeias e o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional» que o Governo foi autorizado a esclarecer foi definido pelos artigos 2.º, n.ºs 1 e 2, e 22.º, n.º 1, do CFI e o que nele

se remeteu para portaria foi apenas a definição dos códigos das atividades que se indicaram incluir-se nesse âmbito.

Sendo assim, a Portaria n.º 282/2014 não encontra norma habilitante no n.º 3 do artigo 3.º do CFI para estabelecer, restringindo o âmbito definido no n.º 2 do mesmo artigo, que «não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo i do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas».

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

É certo que os diplomas de Direito da União que são invocados no Preâmbulo da Portaria n.º 282/2014, e a «necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais» aí referida, poderiam constituir «um fundamento constitucional e uma habilitação legal prévia da emanação de regulamentos internos» (), mas tal habilitação não é admissível quando «seja incompatível com a ordem material de competências constitucionalmente estabelecida (excluem-se, pois, regulamentos de atuação de diretivas em matérias de reserva de lei)» (), o que sucede neste caso, pois a definição do âmbito dos benefícios é matéria que a lei constitucional portuguesa

integra na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, nos termos dos citados artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1 alínea i), da CRP.

Doutra perspetiva, como defende a Requerente, sendo a delimitação do âmbito dos benefícios fiscais matéria incluída na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, o artigo 1.º, da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, será «inconstitucional por violação do princípio da legalidade fiscal, consagrado nos artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e da proibição do reenvio normativo, consagrada no artigo 112.º, n.º 5, da CRP, na interpretação de que a Administração Tributária pode restringir o âmbito de aplicação sectorial do RFAI tal como este se encontra definido pelos artigos 22.º e 2.º do CFI, com fundamento nessa norma regulamentar».

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

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

Com efeito, quando um ato de tributário tem mais que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a sua legalidade, é irrelevante que um deles seja ilegal, pois "o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de atividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da

insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o ato". ()

Por isso, é necessário apreciar também este segundo fundamento das liquidações.

C) Quanto à questão do afastamento do benefício fiscal com fundamento por se tratar de atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC

Como resulta da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º da Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho (autorização legislativa), visou-se com o RFAI «definir o âmbito regional e setorial de aplicação do benefício em conformidade com as regras europeias e o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional».

O artigo 2.º do CFI elenca as atividades que podem usufruir de benefícios fiscais, entre as quais inclui a «indústria transformadora» [alínea a) do n.º 2], mas reafirmando o respeito do «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 do RGIC».

O artigo 22.º, n.º 1, do CFI estabelece que «o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos sectores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC».

A Requerente defende que apenas relevou para a aplicação do RFAI investimentos realizados na sua atividade de transformação e comercialização de produtos vinícolas (2021: investimentos realizados com a reabilitação da antigas instalações da Adega Cooperativa da ... e da Quinta ... e 2022: investimentos realizados com a construção dum edifício para linhas de engarrafamento e armazenamento e com a aquisição e montagem de máquina de enchimento de vinho embalado (bag-in-box)) o que está em sintonia com o afirmado pela Administração Tributária, que refere no Relatório da Inspeção Tributária que «os investimentos realizados antes referidos destinaram-se à atividade principal da empresa e consistiram essencialmente no reforço das suas instalações para vinificação e armazenagem do vinho a granel e engarrafado, fruto do elevado crescimento das vendas de vinho».

A atividade da Requerente, com o código CAE 11021, incluída na Divisão 11, grupo 110, classe 1102 o anexo ao Decreto-Lei n.º 38172007, de 14 de Novembro, é uma das indicadas na alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, que abrange «Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33». Há também acordo das Partes quanto a este enquadramento.

No entanto, a Administração Tributária defende que a atividade da Requerente é excluída do âmbito de aplicação do RFAI, porque as atividades de «transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado» são «atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC», a que se refere a parte final daquele n.º 1 do artigo 22.º do CFI.

A questão que se coloca, assim, é a de saber se a actividade da Requerente está excluída do âmbito sectorial de aplicação das OAR (Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1,

de 27 de julho de 2013) e do RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria, aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, , publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de Junho de 2014.

No que concerne às OAR, a Administração Tributária entendeu que a exclusão decorre do seu ponto 10 em que se estabelece o seguinte:

10. A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica (9), com exceção da pesca e da aquicultura (10), da agricultura (11) e dos transportes (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.

Na nota de rodapé (11), relativa à agricultura, refere-se o seguinte:

«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».

Considerando estas disposições, a Administração Tributária concluiu que, «quando está em causa a atividade de "transformação de produtos agrícolas", apenas pode beneficiar do RFAI, a transformação destes produtos desde que o produto final dela resultante não seja um produto agrícola de acordo com a definição prevista no artigo 38º do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo I do Tratado».

A Requerente defende, no entanto que aquele ponto 10, ao excluir «agricultura» do âmbito dos sectores de atividade a que se referem estas orientações sobre os auxílios com finalidade regional a económica, faz essa exclusão, porque «estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações».

E também, como salienta a Requerente, a referida nota de rodapé (11), esclarece que «os auxílios estatais à (.), transformação e comercialização de produtos agrícolas que dêem 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».

Na fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária não se encontra qualquer referência a estas especiais «Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola», que, como se diz no ponto 10 das OAR, são susceptíveis de derrogar total o parcialmente estas Orientações. Isto significa, desde logo, que as liquidações enfermam de um erro de direito, quanto à invocação das OAR como obstáculo à aplicação do benefício fiscal, pois era primacialmente com base nas específicas «Orientações para os auxílios estatais no setor agrícolas» que a

questão tinha de ser apreciada e só se se concluísse que estas não derogam, total ou parcialmente as OAR se poderia concluir pela exclusão do benefício fiscal com base nestas.

Por outro lado, nas «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 204/1, de 01-07-2014, refere-se no ponto 33:

(33)

Em virtude das especificidades do setor, não se aplicam aos auxílios à produção de produtos primários as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (27). Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações.

Como resulta do teor expresso desta segunda parte do ponto (33), as OAR não se aplicam aos auxílios à produção de produtos primários, mas aplicam-se à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações relativas aos setores agrícola e florestal.

E, na secção 1.1.1.4., ponto (168), das mesmas «Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020» estabelece-se que

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

-
- (a) *Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.o e 108.o do Tratado;*
- (b) *Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020;*
- (c) *As condições estabelecidas na presente secção.*

Conclui-se, assim, que a atividade da Requerente, de transformação e comercialização de produtos agrícolas, designadamente de vinhos comuns e licorosos, não é uma das «atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR's» a que se refere a parte final, do artigo 22.º do CFI, e, pelo contrário, desde que satisfaçam as condições previstas no RGIC [o Regulamento (UE) n.º 651/2014, referido na alínea (a)], ou nas OAR, ou na secção em que se insere este ponto (168), são permitidos os auxílios estatais.

Assim, como bem diz em síntese a Requerente, «à luz do §10 (e da respectiva nota de rodapé 11) das OAR 2014-2020 e dos §33 e §168 das Orientações para os Auxílios Estatais no Sector Agrícola, a actividade de transformação e comercialização de vinhos comuns e licorosos não se encontra excluída do âmbito de aplicação sectorial das OAR 2014-2020, sendo, pelo contrário, abrangida por este instrumento».

Por isso, não pode, com o fundamento que foi invocado no RIT, (de a actividade da Requerente, por ser de "transformação de produtos agrícolas", pretensamente estar excluída do âmbito das OAR's), considerar-se que está excluída do benefício fiscal do RFAI.

Quanto à questão da exclusão do benefício fiscal pela aplicação do RGIC, a Administração Tributária entendeu que actividade da Requerente se integra no conceito de «transformação de produtos agrícolas» e, como o produto final desta actividade é um produto agrícola, porque enumerado no Anexo I do Tratado, esta actividade encontra-se excluída do RGIC, de acordo com o seu Considerando (11).

A Administração Tributária ponderou, em suma, que

- o número 1 do artigo 2º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que regulamenta o RFAI, refere que "Para efeitos da determinação do âmbito setorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do número 1 do artigo 22º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a actividades económicas estabelecidas no artigo 2º do RGIC";
- fazendo uma leitura do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC), acima referido, verificamos no Considerando (11) que "O presente regulamento deve aplicar-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas, desde que se encontrem reunidas determinadas condições. Para efeitos do presente regulamento, nem as actividades de preparação dos produtos para e primeira venda efetuadas nas explorações agrícolas, nem a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores, nem qualquer actividade que prepare um produto para uma primeira venda devem ser consideradas actividades de transformação ou de comercialização".
- portanto, 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 actividade 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". E como vimos, a produção agrícola primária é uma das atividades referidas no artigo 1º da Portaria n.º 282/2014, excluída, portanto, do âmbito setorial do RFAI.

– para efeitos do CFI e nos termos do ponto 9) do artigo 2º do RGIC, entende-se por "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 dos produtos".

– de acordo com o ponto 11) do mesmo preceito, "Produto agrícola [é] um produto enumerado no anexo I do Tratado, (...)".

A Requerente defende, em suma, que o RGIC é aplicável a auxílios previstos no CFI e que a exclusão dos auxílios concedidos no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas, apenas se verifica nos casos previstos na alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo.

O RGIC identifica os auxílios estatais que estão isentos da obrigação de informação atempadamente dos projetos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, prevista no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.

Por força do preceituado no artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do RGIC, este diploma é aplicável, além do mais, aos auxílios com finalidade regional, como são os previstos no CFI, à face do preceituado no n.º 2 do seu artigo 2.º.

Relativamente aos auxílios concedidos no sector de transformação e comercialização de produtos agrícolas, o afastamento da aplicação do RGIC é estabelecido nos seguintes termos:

Artigo 1.º

Âmbito de aplicação

(...)

3. O presente regulamento não é aplicável aos seguintes auxílios:

(...)

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

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

ou

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

Depreende-se desta limitação dos auxílios excluídos do âmbito de aplicação do RGIC, que este diploma é aplicável aos auxílios concedidos no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas em todos os outros casos cuja exclusão não está prevista.

No caso em apreço, as Partes estão de acordo em que a atividade da Requerente é de «transformação de produtos agrícolas», que é definida na alínea 10) do artigo 2.º do RGIC] (); como «transformação de produtos agrícolas», entende-se, para este efeito, «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». Por outro lado, por «Produto agrícola» entende-se «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» [definição 11) que consta do artigo 2.º do RGIC].

Os vinhos de uvas frescas são um dos produtos enumerados no anexo I do TFUE [posição 22.05, a que corresponde a posição 2204 da Nomenclatura Combinada (), como se refere no Relatório da Inspeção Tributária], pelo que, à face das definições referidas, aqueles produtos se consideram «produto agrícola» e as operações a ele respeitantes são de «transformação de produtos agrícolas».

Assim, por força do disposto no artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do RGIC, só não é permitida a concessão de auxílios estatais à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações indicadas nas suas subalíneas i) ou ii), isto é, «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».

Consequentemente, não se verificando qualquer destas situações no caso em apreço, tem de se concluir que a aplicação do benefício fiscal do RFAI também não é afastada pelo RGIC.

O artigo 13.º, alínea b), do RGIC, que define o «âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional», confirma a sua aplicação à atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas, ao excluir do seu âmbito de aplicação os «auxílios com finalidade regional sob a forma de regimes orientados para um número limitado de setores específicos de atividade económica», mas esclarecendo que não é como tal considerada «a transformação de produtos agrícolas», nestes termos:

Artigo 13.º

Âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional

A presente secção não é aplicável aos seguintes auxílios:

(...)

b) Auxílios com finalidade regional sob a forma de regimes orientados para um número limitado de setores específicos de atividade económica; os regimes destinados a atividades turísticas, infraestruturas de banda larga ou comercialização e transformação de produtos agrícolas não são considerados orientados para setores específicos da atividade económica;

(...)

Pelo exposto, conclui-se que a atividade da Requerente se inclui no âmbito de aplicação do RGIC, pelo que a exceção de aplicação do RFAI às atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação do RGIC, que se prevê na parte final do artigo 22.º, não afasta a aplicação do benefício fiscal do RFAI àquela atividade.

Conclui-se, assim, que as liquidações impugnadas enfermam de vício, por erro sobre os pressupostos de direito, ao terem pressuposto o entendimento de que a actividade principal da Requerente de produção de vinhos comuns não era elegível para usufruição do RFAI.

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

Por outro lado, a Portaria n.º 282/2014, não pode validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa.

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

Pelo exposto, tem de se concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas, por vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

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

B.2. DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respetivas liquidações de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afetam estas, justificando-se também a sua anulação.

B.3. RESTITUIÇÃO DE QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Nos termos do artigo do n.º 1 do 43.º da Lei Geral Tributária e artigo 61.º do CPPT, “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”.

Entende-se por erro imputável à administração, o erro que não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto e de direito que, não sejam da responsabilidade do contribuinte. Assim, “o direito a juros indemnizatórios abrange apenas uma das causas de responsabilidade da Administração tributária, agindo como tal: a originada pelo pagamento indevido de tributos, que lhe for imputável (...) o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte provem, em regra geral, de um dever de indemnização da Administração tributária resultante da forçada improdutividade das importâncias desembolsadas pelo contribuinte.”(cfr. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, p. 204 e 205). Ora, atento supra exposto, não pode deixar de se considerar ter havido erro imputável aos serviços, na medida em que a liquidação de imposto em causa foi consequência da errónea interpretação que a Requerida fez da elegibilidade dos benefícios fiscais.

Conclui-se, assim, pela procedência da pretensão da Requerente a ser ressarcida através do pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento das liquidações de

imposto anuladas até à data da emissão da nota de crédito, nos termos do artigo 61.º, n.ºs 2 a 5, do CPPT.

B.4. QUANTO À DESNECESSIDADE DE REENVIO PREJUDICIAL

A Requerente sugere o reenvio prejudicial para o TJUE quanto à interpretação do §10, nota de rodapé 11, das OAR 2014-2020, dos §§33 e 168 das Orientações para os Auxílios Estatais no Sector Agrícola, e dos artigos 1.º, n.ºs 1 e 3, e 13.º, alínea b), do RGIC.

No artigo 19.º, n.º 3, alínea b) e no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia prevê-se o reenvio prejudicial para o TJUE, que é obrigatório quando uma questão sobre a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno.

No entanto, quando a lei comunitária seja clara ou quando já haja um precedente na jurisprudência europeia não é necessário proceder a essa consulta, como o TJUE concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Proc. 283/81.

Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do ato aclarado) e quando a correta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de Direito da União Europeia suscitada (doutrina do ato claro) (idem, n.º 14).

«Compete exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as

especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça» (acórdãos do TJUE Acórdão de 10 de julho de 2018, processo C-25/17, e de 02-10-2018 processo C-207/16).

Afigura-se a este Tribunal Arbitral que a interpretação das normas de Direito Europeu que é necessária para apreciação da legalidade das liquidações impugnadas é clara, pelo que não há necessidade de efetuar o reenvio sugerido.

Pelo exposto, entende-se desnecessário efetuar o reenvio prejudicial sugerido.

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;

E em consequência a anulação das seguintes liquidações:

- i.) A liquidação de IRC n.º 2025 ..., de 22 de outubro de 2025, referente ao exercício de 2021, e as correspondentes liquidações de juros compensatórios n.os 2025 ... e 2025 ..., traduzindo-se tais atos na demonstração de acerto de contas n.º 2025 ..., de 24 de outubro de 2025, no valor total a pagar de EUR 1.130.206,54;
- ii.) A liquidação de IRC n.º 2025 ..., de 30 de outubro de 2025, referente ao exercício de 2022, e a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., traduzindo-se tais atos na demonstração de

acerto de contas n.º 2025..., de 3 de novembro de 2025, no valor total a pagar de EUR 886.016,75;

- b) Julgar procedente o pedido de restituição das quantias pagas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar o pagamento à Requerente das quantias em causa;
- c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente esses juros.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **2.016.223,29**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €**26.316,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT. Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 18 de junho de 2026

O Árbitro Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

O Árbitro Vogal

(António Cipriano da Silva)

O Árbitro Vogal

(Alexandra Iglésias)