

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 5/2026-T

Tema: IRC – 2021 – RFAI – Atividades de transformação de produtos à base de Carne

SUMÁRIO:

- 1. Do artigo 2.º, n.º 3 do CFI resulta que aquela norma apenas remeteu para portaria a indicação dos códigos de atividade económica e não a definição dessas atividades.**
- 2. Encontra-se excluída a concessão de auxílios à atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas quando se verifica alguma das situações previstas na al. c) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC.**
- 3. A atividade de transformação dos produtos à base de carne 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.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Carla Castelo Trindade (Presidente), Dra. Catarina de Oliveira Ferreira (árbitra adjunta e relatora) e Prof. Doutor Aquilino Paulo da Silva Antunes (árbitro adjunto), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo no processo identificado em epígrafe, constituído em 10 de março de 2026, acordam no seguinte:

I. Relatório

A..., LDA., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ..., titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva (“NIPC”) e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ... (doravante

“Requerente”), veio, em 30-12-2025, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e do artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) com o n.º 2025..., de 18-09-2025, relativa ao período de tributação de 2021, e correspondente liquidação de juros compensatórios com o n.º 2025..., consubstanciadas na demonstração de acerto de contas n.º 2025..., de 22-09-2025, e das quais resultou um montante total a pagar de € 320.169,94, cujo prazo limite de pagamento foi dia 29-10-2025, em resultado do procedimento de inspeção credenciado pela ordem de serviço n.º OI2024...0, peticionando a respetiva anulação.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT a 05-01-2026.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 e n.º 3 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 20-02-2026, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 10-03-2026.

Na mesma data, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da AT para apresentar resposta ao PPA, e, querendo, solicitar a produção de prova

adicional, bem como para remeter cópia do processo administrativo (“PA”), nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT.

Em 24-04-2026, a AT apresentou resposta ao PPA, defendendo a improcedência do pedido, juntando o PA.

Em 28-04-2026 foi proferido despacho arbitral que determinou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a notificação das partes para indicarem os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que seriam objeto daquele de prova testemunhal.

No dia 07-05-2026, a Requerente indicou as testemunhas e os factos relativamente aos quais pretende fazer prova, dando, assim, cumprimento ao despacho arbitral.

No dia 15-06-2026 realizou-se a reunião do artigo 18.º do RJAT, no âmbito da qual foram inquiridas as testemunhas arroladas pela Requerente. Na mesma reunião, foram as partes notificadas para apresentarem alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, bem como foi a Requerente notificada para pagar o remanescente da taxa arbitral, dentro do mesmo prazo.

O Tribunal arbitral, em cumprimento do disposto no artigo 18.º, n.º 2 do RJAT, designou o dia 10-09-2026 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

As partes apresentaram alegações escritas, mantendo o que já haviam referido em sede de PPA e Resposta, adicionando considerações sobre a prova testemunhal.

II. Da Posição das Partes

a) Da Requerente

A Requerente alega essencialmente o seguinte:

1. A AT considerou que as atividades desenvolvidas pela Requerente integram o conceito de transformação de produtos agrícolas em que o produto final continua a ser um produto agrícola, e que apenas podem beneficiar do RFAI a transformação e comercialização de produtos agrícolas desde que o produto final resultante não seja um produto agrícola, motivo pelo qual, entendeu a AT que a Requerente não poderia usufruir, em 2021, do benefício fiscal do RFAI, relativamente aos investimentos efetuados.
2. A AT em momento algum concretizou devidamente este seu entendimento, tendo-se restringido a afirmações vagas, genéricas, sem identificar os argumentos que fundamentam tal entendimento, limitando-se a afirmar que os produtos produzidos pela Requerente continuam a manter a qualificação de produtos agrícolas, mas sem identificar tais produtos e sem demonstrar os motivos pelos quais considera que tais produtos manteriam tal qualificação ou classificação.
3. Entende, todavia, a Requerente que os produtos resultantes da transformação de produtos agrícolas que efetua, não revestem a natureza de produtos agrícolas, ao contrário do entendimento da AT.
4. Acresce que, ainda que se entenda que da transformação de produtos agrícolas resultam produtos agrícolas, o que só por mera cautela de patrocínio se admite, mesmo assim a Requerente considera que continua a ter direito a usufruir do benefício fiscal do RFAI, tendo em conta as disposições legais europeias sobre a matéria.
5. A Requerente foi objeto de ações de inspeção aos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, de onde resultaram correções ao RFAI, as quais foram impugnadas pela Requerente, com decisões relativamente aos períodos de tributação 2016 e 2017, 2018 e 2019, bem como de 2020, relativas aos processos n.º 333/2021-T, 187/2022-T e 132/2025-T, respetivamente.
6. As referidas decisões arbitrais concluíram que a Requerente tinha direito ao benefício fiscal do RFAI, nos anos em questão, e anularam as liquidações de IRC objeto dos pedidos arbitrais.
7. Assim, entende a Requerente que tem direito à dedução à coleta do benefício fiscal do RFAI no ano de 2021, tendo em conta os investimentos realizados nesse referido ano, pelo que deve ser anulada a liquidação de IRC do ano de 2021, assim como as respetivas

demonstrações de liquidação de juros e a demonstração de acerto de contas, objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

8. Por fim, entende a Requerente que a fundamentação constante do relatório de inspeção não cumpre a exigência legal constante do artigo 77.º, n.º 1 da LGT.
9. A Requerente peticiona o seguinte:
“Nestes termos, e nos demais de Direito, deve o presente pedido arbitral ser considerado procedente por provado e anuladas a demonstração de liquidação de IRC n.º 2025..., a demonstração de liquidação de juros n.º 2025..., e a demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... do ano de 2021”.
10. A Requerente juntou 11 (onze) documentos, tendo requerido a produção de prova testemunhal.

b) Da Requerida

A Requerida, por sua vez, propugna, essencialmente, o seguinte:

1. O objeto do presente processo limita-se à apreciação da legalidade da correção ao benefício fiscal RFAI no montante de €272.363,74, devendo ser este o valor da ação.
2. A Requerente, em 29-04-2020 solicitou um pedido de informação vinculativa, relativamente ao enquadramento e posição da AT quanto à acumulação dos benefícios fiscais do RFAI e DLRR, com o incentivo financeiro FEDER, tendo sido a título prévio esclarecida a questão aqui em dissídio.
3. As questões a dirimir prendem-se, no essencial, com os fundamentos que suportam as liquidações adicionais resultantes da inelegibilidade dos investimentos realizados pela Requerente para a concessão do benefício fiscal do RFAI por o seu objeto estar relacionado com a transformação de produtos agrícolas cujo produto final dela resultante é um “produto agrícola”.
4. O fundamento das correções efetuadas pelos SIT reside na falta de enquadramento da atividade da Requerente no âmbito setorial de aplicação do RFAI, nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 1, do CFI e no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, por se tratar de uma atividade excluída do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.

5.

5. Os produtos fabricados pela Requerente, como por exemplo fiambre, mortadelas, bacon, presunto, chouriço, paio, linguiça, morcela, salpicão, farinheira, entre outros, enquadram-se de forma inequívoca nestes dois Capítulos: i) As carnes frescas e congeladas integram o Capítulo 2 - Carnes e miudezas, comestíveis; ii) Os produtos de fumeiro, enchidos, fiambres e presuntos integram o Capítulo 16 Preparados de carne, nos termos do Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho, que rege a Nomenclatura Combinada.
6. Acresce que a própria Requerente incorreu em incongruência flagrante, isto porque viu aprovada candidatura ao Programa de Desenvolvimento Rural 2014-2020 (PDR 2020), ao abrigo da Portaria n.º 230/2014, de 11 de novembro, inserida na medida «Valorização da produção agrícola», submedida «Investimento na transformação e comercialização de produtos agrícolas» (cfr. informação vinculativa n.º 17587).
7. O ponto 10 das OAR estabelece que estas se aplicam à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas, mas excluem expressamente, remetendo para as OAR do Setor Agrícola, os auxílios à transformação e comercialização de produtos agrícolas que dêem origem a produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado (nota de rodapé 11 do ponto 10 das OAR).
8. A razão da inelegibilidade da atividade da Requerente não reside na exclusão pelo RGIC, mas na exclusão pelas OAR, que a remetem para regime específico, e na opção do legislador nacional de não usar a faculdade de incluir esse setor no RFAI.
9. A Requerida juntou, aquando da apresentação da Resposta, o respetivo Processo Administrativo (“PA”).

III. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, à luz do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

O PPA é tempestivo porquanto foi apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e 102.º, n.º 1, al. a) do CPPT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades. Inexistem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpram conhecer.

IV. Matéria de Facto

a) Factos Provados

Com relevo para a decisão da causa, analisada a prova produzida, consideram-se provados, os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade por quotas, que tem como objeto a indústria e comércio de carnes, preparação e transformação de produtos de salsicharia, agricultura e pecuária e comércio por grosso de carne e produtos à base da carne – *Cfr.* Documento 5 junto com o PPA.
2. A Requerente tem como CAE Principal 10130-R3 – fabricação de produtos à base de carne – e como CAE Secundário 10110-R3 – abate de gado – *Cfr.* Documento 5 junto com o PPA e pág. 98 do PA.
3. A matéria-prima animal é a carne de suíno, utilizada no fabrico de variados produtos à base de carne, como fiambre, bacon, presunto, chourição, paio, chouriço, entre outros produtos de charcutaria – *Cfr.* Documento n.º 6 e prova testemunhal.
4. O fabrico dos produtos implica que a matéria-prima animal passe por um conjunto de processos (aquecimento, fumagem, secagem, entre outros), com recurso a maquinaria, para a obtenção dos produtos finais – prova testemunhal.
5. A Requerente está sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC e enquadra-se no regime normal de periodicidade mensal em sede de IVA – *Cfr.* pág. 99 do PA.
6. A Requerente, em 29-04-2020 solicitou, nos termos do artigo 68.º da LGT um pedido de

7.

informação vinculativa, relativamente ao enquadramento e posição da AT quanto à acumulação dos benefícios fiscais do RFAI e DLRR, com o incentivo financeiro FEDER – *Cfr.* pág. 112 do PA.

7. Neste âmbito, em 05-08-2020, foi emitida a informação vinculativa n.º 17587, nos termos da qual:

“Ora, relativamente à entidade em causa, verifica-se que cada um dos produtos transformados, bem como o produto final resultante da transformação, integram os Capítulos 2 e 16 da Nomenclatura de Bruxelas, a que se refere o Anexo I do TFUE, sendo, portanto, considerados produtos agrícolas, de acordo com a definição constante do Regulamento UE n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho, nos termos do qual o RFAI foi aprovado (RGIC), pelo que as atividades em concreto desenvolvidas pela entidade, compreendidas nos códigos CAE 10130 e 10110, e que beneficiaram do incentivo financeiro no âmbito da candidatura nos termos do aviso n.º 31/SI/2018, 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, encontrando-se excluídas do âmbito do RFAI, não podendo dele beneficiar”.

8. A Requerente deduziu à coleta de IRC, no ano de 2021, o montante de € 1.059.340,09 (inscrito no campo 355 do quadro 10 da Modelo 22 de IRC – *Cfr.* pág. 104 do PA.
9. Deste valor, o montante de € 272.363,74, respeita a RFAI, valor este que transitou dos anos de 2018, 2019 e 2020 – *Cfr.* pág. 103 do PA.
10. O valor apurado no ano de 2021 transitou na totalidade para o período seguinte – *Cfr.* pág. 103 do PA.
11. Na declaração de rendimentos foram declarados saldos em reporte, a reportar, dotação e deduções, no âmbito do benefício do RFAI, de 2018, 2019 e 2020, em que os saldos destes anos são deduzidos à coleta de 2021:

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10)

NIF da soc. Individual (RETGS)	Diploma	Período a que respeita o benefício	Saldo caducado	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
744	0 01 742 02	2021	03 ,00 €	713 ,00 €	714 149.842,50 €	715 ,00 €	716 149.842,50 €
744	0 01 742 02	2020	03 ,00 €	713 97.258,07 €	714 ,00 €	715 97.258,07 €	716 ,00 €
744	0 01 742 02	2019	03 ,00 €	713 119.620,09 €	714 ,00 €	715 119.620,09 €	716 ,00 €
744	0 01 742 02	2018	03 ,00 €	713 55.485,58 €	714 ,00 €	715 55.485,58 €	716 ,00 €
744	01 742 02	SUBTOTAL	03 ,00 €	713 272.363,74 €	714 149.842,50 €	715 272.363,74 €	716 149.842,50 €
TOTAL			03 ,00 €	713 272.363,74 €	714 149.842,50 €	715 272.363,74 €	716 149.842,50 €

– Cfr. pág. 103 do PA.

12. A Requerente foi objeto de ações de inspeção aos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, de onde resultaram correções ao RFAI, tendo a Requerente apresentado pedidos de Pronúncia Arbitral, com decisões relativamente aos períodos de tributação 2016 e 2017, 2018 e 2019, bem como de 2020, relativas aos processos n.º 333/2021-T, 187/2022-T e 132/2025-T, respetivamente – Cfr. Documentos n.º 8, 9 e 10 juntos com o PPA.
13. A Requerente foi alvo de procedimento de inspeção tributária, ao abrigo da ação inspetiva com a ordem de serviço n.º OI2024..., qualificado como externo e de âmbito geral, relativo ao período de tributação de 2021, tendo como objetivo inicial “*controlo dos sujeitos passivos com RFAI ou DLRR*” – Cfr. pág. 1 e pág. 97 do PA.
14. A ordem de serviço foi assinada a 28-01-2025 pela sócia B..., iniciando-se os procedimentos de verificação nesta data – Cfr. pág. 98 do PA.
15. Em 21-06-2025, a Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição prévia, que exerceu no dia 08-07-2025 – Cfr. pág. 121 do PA e Anexo 3 do PA.
16. Posteriormente, a Requerente foi notificada pela Requerida do relatório de inspeção tributária.
17. A Requerente, decorrente do procedimento de inspeção, foi notificada da liquidação adicional de IRC com o n.º 2025..., de 18-09-2025, relativa ao período de tributação de 2021, e correspondente liquidação de juros compensatórios com o n.º 2025..., consubstanciadas na demonstração de acerto de contas n.º 2025..., de 22-09-2025, e das quais resultou um montante total a pagar de € 320.169,94, cujo prazo limite de pagamento foi dia 29-10-2025 – Cfr. Documento n.º 1 a 3 junto com o PPA.
18. No dia 28-10-2025, a Requerente procedeu ao pagamento do referido valor – Cfr.

Documento n.º 11 junto com o PPA.

19. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado a 30-12-2025 – *Cfr.* Sistema de Gestão Processual do CAAD.

b) Factos Não Provados

Com relevo para a decisão da causa, considera-se não provado:

1. Que o produto final, resultante da atividade da transformação de produtos agrícolas realizada pela Requerente, seja um produto não agrícola.

Não existem outros factos que não tenham ficado provados, com relevo para a decisão.

c) Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada da não provada (*cfr.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cfr.* artigos 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA, e artigos. 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas Partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (*cfr.* artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (*cfr.* artigo 607.º, n.º 5, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral quanto aos factos dados como provados resulta da análise crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, do teor dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, e, bem assim, no consenso das Partes quanto a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos, bem como, nos pontos indicados, com base na prova testemunhal.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

Cumprе apreciar e decidir.

V. Questões decidendas

Com base na posição das Partes, vertida nos respetivos articulados, cumpre ao Tribunal Arbitral decidir se a liquidação adicional de IRC n.º 2025 ..., referente ao exercício de 2020 e, por

inerência, a liquidação de juros compensatórios n.º 2025... e a respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., padece de vício de violação de lei consubstanciado:

- a) Na falta de fundamentação, alegada pela Requerente;
- b) Na errada interpretação do disposto no artigo 22.º, n.º 1, do Código Fiscal do Investimento (“CFI”) e no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, por a atividade da Requerente não estar excluída do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.

Cumpra apreciar e decidir.

VI. Do Direito

a) Da falta de fundamentação

Argumenta a Requerente a falta de fundamentação, referindo, entre o mais que:

“Compulsada a fundamentação tecida pela AT, não pode deixar de concluir-se que as correções em questão não se encontram devidamente fundamentadas, apresentando traços característicos de uma manifestação de arbítrio.”¹, e conclui que “a fundamentação constante do relatório de inspeção é manifestamente insuficiente para as correções efetuadas”², estando assim “a liquidação de IRC de 2020 inquinada de vício de forma, nos termos do artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e do artigo 77.º da LGT”³.

Contudo, adianta-se que não assiste razão à Requerente, cumprindo a decisão do procedimento as exigências legais previstas no artigo 77.º da LGT.

A Requerente entendeu o sentido e alcance da liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral, e demonstra ter compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida,

¹ Cfr. Ponto 138 do PPA.

² Cfr. Ponto 147 do PPA.

³ Cfr. Ponto 150 do PPA.

o que se deduz da leitura da audição prévia, bem como do teor do pedido arbitral.

A propósito, tem vindo a jurisprudência, citando o Acórdão do STA, de 23-04-2024, relativo ao processo 01690/13⁴, a considerar que:

“I - A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA e 77º da LGT.

*II - O acto estará suficientemente fundamentado **quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal** – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do Código Civil – **possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese**, de modo a **permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação**, e de molde a que, nesta última circunstância, **o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual**.*

III - Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.” (sublinhado e destacado nossos)

Quer da documentação constante no PA (como o exercício do direito de audição), quer do próprio pedido de pronúncia arbitral, resulta evidente que a Requerente compreendeu devidamente o itinerário cognoscitivo levado a cabo pela Requerida na tomada de decisão, tal como o compreendeu este Tribunal.

Nesse sentido, não se demonstrando que a Requerente tenha visto o seu direito de defesa afetado por um alegado vício de falta de fundamentação, em desrespeito pelo imposto pelo artigo 77.º da LGT deve tal invocação enunciada pela Requerente ser julgada improcedente.

⁴ Disponível para consulta em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/DEA36F0A12B93A9F80257CCF00344673>.

b) Do enquadramento da atividade da Requerente no âmbito de aplicação do RFAI

O fundamento das correções efetuadas pela Requerida é a alegada falta de enquadramento da atividade da Requerente no âmbito sectorial de aplicação do RFAI, por força do preceituado no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, por um lado, e do próprio n.º 1 do artigo 22.º do CFI, que execiona do âmbito de aplicação do referido regime as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.

Não é invocada pela Administração Tributária a falta de qualquer outro requisito para aplicação do RFAI, razão pela qual não caberá ao Tribunal qualquer apreciação para além daquele que foi o fundamento das correções.

Assim, a questão objeto do presente processo é a de saber se a atividade da Requerente no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas à base de carne se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, concretamente se este benefício não deve ser aplicado por se tratar de atividade excluída do âmbito setorial do RGIC e no âmbito sectorial de aplicação das OAR.

Conforme decorre da resposta da AT *“O fundamento das correções efetuadas pelos SIT reside na falta de enquadramento da atividade da Requerente no âmbito setorial de aplicação do RFAI, nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 1, do CFI e no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, por se tratar de uma atividade excluída do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC”*⁵.

A este propósito, no Relatório de Inspeção, sustenta a Requerida:

“14. No entanto, condiciona a elegibilidade das atividades económicas identificadas aos termos do artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro. Isto é, “Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior...””.

⁵ Ponto 44 da Resposta.

15. E o artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, determina que, em conformidade com as OAR e com o RGIC, **não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores (entre outros) da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE.**”⁶

Acrescentando adiante que, para usufruir do benefício fiscal RFAI, a Requerente:

- “ • *Tem de ter a sua atividade num dos setores especificamente previstos no n.º 2 do art.º 2.º do CFI;*
- *Ter em consideração os códigos de atividade definidos na Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro;*
- *Salvo se um desses códigos de atividade cair nas exclusões previstas no artigo 1.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, como é o caso da atividade de produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;*
- *E, em todo o caso, desde que a definição das atividades pela Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro e as suas exclusões, estejam em concordância com as atividades do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria.*
- *Sublinhando-se, por fim, que esta exigência de concordância está prevista nos textos da Lei de autorização legislativa n.º 44/2014, de 11 de julho, do Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de outubro que aprova o CFI e ainda referenciada também na própria Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro.”.*

Conclui a Requerida, em suma, o seguinte:

- “ • *A atividade da A... é considerada transformação e comercialização de produtos agrícolas em outros produtos agrícolas;*
- *Esta atividade encontra-se prevista na Lista I anexo ao Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia;*

⁶ Pág. 107 do PA (Relatório de Inspeção Tributária).

- O Decreto-Lei que aprova o CFI e que apresenta as atividades indicativas para fruição do benefício fiscal, remete para a **Portaria dos membros do Governo a definição dos CAE das atividades elegíveis para o RFAI**;
- A Portaria prevê a não elegibilidade da atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos agrícolas, **em concordância com o âmbito setorial do RGIC e das OAR**;
- Por sua vez, o RGIC não exclui a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas em outros produtos agrícolas.
- No entanto, as **OAR excluem a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas em outros produtos agrícolas**;
- Pelo que somos de concluir que as atividades exercidas pela A... não são elegíveis para o benefício fiscal RFAI.”⁷.

Posto isto, vejamos as normas legais aplicáveis.

O Código Fiscal do Investimento (“CFI”) foi aprovado através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, acolhendo-se no respetivo Capítulo III o RFAI, regime este que, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 1.º do CFI, se configura como um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (“RGIC”), que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107º e 108º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

De acordo com o 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, 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”** (sublinhado e destacado nossos).

⁷ Cfr. pág. 111 e 112 do PA.

Os sectores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, são os seguintes:

- “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.” (sublinhado e destacado nossos).*

Neste contexto, estabelece o n.º 3 do artigo 2.º CFI que “**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**” (sublinhado e destacado nossos), remetendo para a Portaria 282/2014, de 30 de dezembro.

De acordo com o artigo 1.º da supra referida Portaria “(...) **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**”(sublinhado e destacado nossos).

Dispondo o artigo 2.º da suprarreferida Portaria:

“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” (sublinhado e destacado nossos).*

Ora, em resumo, das normas acabadas de citar, **o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC** (requisito que a Requerente preenche – *vide* facto provado n.º 5) que:

- a) **exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI***

Ora, do quanto vem provado, e em concordância com o que se dirá quanto ao requisito seguinte, a atividade da Requerente enquadra-se no sector referido na al. a) do n.º 2 do artigo 2.º do CFI – facto este que não é, desde logo, controvertido.

- b) **A atividade económica deve-se enquadrar na especificação dos códigos de atividade económica (CAE), enunciadas no artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014***

Antes de darmos resposta quanto a este requisito, notamos que o n.º 3 do artigo 2.º CFI remete expressamente para a Portaria a definição dos códigos de atividade económica,

definição esta que se encontra prevista no artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, e não a definição dessas atividades⁸.

Todavia, ainda que se entenda que se deve ter em consideração o artigo 1.º da Portaria, note-se que tal norma é de natureza regulamentar e não pode contrariar as regras de fonte hierarquicamente superiores, como são as constantes do CFI e do RGIC – que, por sua vez, apenas vedaram o benefício fiscal se houver restrição explícita nas OAR ou no RGIC⁹.

Quanto a este requisito, a atividade económica da Requerente enquadra-se na al. b) do artigo 2.º da Portaria 282/2014, de 30 de dezembro – *vide* facto provado n.º 2 – em concreto “*Indústrias transformadoras – divisões 10 a 33*”.

Por fim,

c) **Da atividade económica do sujeito passivo não se enquadrar nas atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC**

Cumpra agora chamar à colação 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), pois como resulta do proémio do artigo 2.º do CFI, a atividade económica elegível haverá de respeitar o âmbito sectorial de aplicação das orientações e do Regulamento, referidos.

⁸ Neste sentido, *vide*, entre outras, a decisão arbitral relativa ao processo n.º 273/2021-T e 448/2025-T.

⁹ Neste sentido *vide* as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 220/2020-T, 142/2021-T, 169/2021-T, 273/2021-T, 333/2021-T, 187/2022-T, 750/2022-T, 495/2023-T, 232/2024-T, 345/2024-T, 64/2025-T e 448/2025-T.

Neste contexto, e começando pela análise do RGIC, de acordo com a al. c) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC, o Regulamento não é aplicável aos *“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;*
- ii) sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários”.*

Por sua vez, o artigo 2.º do RGIC define o que se entende por:

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

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

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

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

Ora, entre os produtos enumerados no anexo I do Tratado, constam os seguintes:

(1)	(2)
Números da Nomenclatura de Bruxelas	Designação dos produtos
Capítulo 1	Animais vivos
Capítulo 2	Carnes e miudezas, comestíveis
Capítulo 5	
05.04	Tripas, bexigas e buchos de animais, inteiros ou em bocados, com exceção dos de peixe
05.15	Produtos de origem animal, não especificados nem compreendidos noutras posições; animais dos Capítulos 1 ou 3, mortos e impróprios para a alimentação humana
Capítulo 15	
15.01	Banha e outras gorduras de porco e de aves de capoeira, obtidas por expressão ou por fusão
15.02	Sebo de bovinos, ovinos e caprinos em bruto ou obtidos por fusão, compreendendo os sebos de primeira expressão
Capítulo 16	Preparados de carne, de peixe, de crustáceos e de moluscos

Ora, resulta destas disposições que «carnes e miudezas», «tripas», e «preparados de carne», se enquadram no conceito de «produto agrícola», a que se refere a alínea 11) do artigo 2.º do RGIC, pelo que, tal como defendido pela Requerida, a carne e os seus preparados integram os produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE. Isto é, a atividade da Requerida é considerada transformação e comercialização de produtos agrícolas em outros produtos agrícolas.

A este respeito, a Requerida, no Relatório de Inspeção Tributária, refere que:

“23. (...) os produtos fabricados pela A... enquadram-se nos diversos capítulos a que se refere a coluna (1) –Números da Nomenclatura de Bruxelas do anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia:

- As carnes frescas e congeladas têm enquadramento no Capítulo 2 – Carnes e miudezas comestíveis;

- *E os restantes produtos de fumeiro tradicional, enchidos, produtos cozidos (fiambre) e presuntos têm enquadramento no Capítulo 16 – Preparados de carne, peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos.*

(...)

25. *Conclui-se ainda que, por esta via, a atividade da Salsicharia enquadra-se no n.º 1 da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, quando esta refere que não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE.*”¹⁰.

Contudo, de acordo com a al. c) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC, só se encontra vedada a concessão de auxílios à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações mencionadas nas suas subalíneas i) ou ii) desta disposição normativa.

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

Tendo a Administração desconsiderado o benefício fiscal com o fundamento de que estamos perante a transformação de produtos agrícolas que continuam a ser produtos agrícolas, cabia aos serviços inspetivos demonstrar que se verificava algum dos requisitos específicos que, nos termos do artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, permitia afastar a atribuição do benefício fiscal¹¹, prova essa que não foi realizada nem constitui fundamento da liquidação adicional.

Aliás, a própria Requerida conclui, no Relatório de Inspeção, que:

¹⁰ Cfr. pág. 109 do PA

¹¹ Vide Decisão Arbitral n.º 670/2020-T.

“30. Pelo que, e independentemente de os produtos resultantes da atividade da Requerente estarem enumerados no Anexo I do TFUE, **o RGIC é aplicável aos auxílios concedidos no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas.**

31. E por sua vez, no seguimento do exposto, o último parágrafo do artigo 22.º do CFI, na parte que estabelece que o RFAI não se aplica aos setores de atividades excluídas do RGIC, **não afasta a aplicação deste benefício fiscal ao setor de atividade da transformação e comercialização de produtos agrícolas, porque o mesmo encontra-se no âmbito do RGIC, nos termos indicados**”¹² (sublinhado e destacados nossos).

Referindo ainda, mais adiante que “Por sua vez, o RGIC não exclui a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas em outros produtos agrícolas”¹³.

Posto isto, a questão que se coloca respeita a saber se a atividade da Requerente **se encontra excluída pelas OAR.**

Quanto a este ponto, refere a Requerida, no relatório de inspeção que:

“No entanto, as OAR excluem a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas em outros produtos agrícolas;

Pelo que somos de concluir que as atividades exercidas pela A... não são elegíveis para o benefício fiscal RFAI”.¹⁴

Vejamos se, neste ponto, assiste razão à Requerida.

No âmbito da aplicação dos auxílios com finalidade regional estabelecida nas OAR, é determinado que:

“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**

¹² Pág. 109 e 110 do PPA.

¹³ Pág. 111 do PPA. No mesmo sentido concluiu no ponto 74 da Resposta.

¹⁴ Pág. 112 do PPA.

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” (sublinhados e destacados nossos).

A este propósito, a nota de rodapé 11 clarifica que: “Os auxílios estatais à produção primária, transformação e comercialização de **produtos agrícolas que deem origem a produtos agrícolas** enumerados no anexo I do Tratado e à silvicultura **estão sujeitos às regras estabelecidas nas Orientações para os auxílios estatais no setor agrícola.**” (sublinhado e destacados nossos)

Nas “Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020”, refere-se entre o mais o seguinte:

“(20) As presentes orientações aplicam-se aos auxílios estatais à produção agrícola primária, à transformação dos produtos agrícolas que resultem num produto agrícola e à comercialização de produtos agrícolas.

(...)

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

Estipula ainda o ponto 168 destas OAR do sector agrícola 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. 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, à luz do §10 e da respetiva nota de rodapé 11) das OAR 2014-2020 e dos §33 e § 168 das Orientações para os Auxílios Estatais no Sector Agrícola, que a atividade da Requerente, de transformação e comercialização de produtos agrícolas, designadamente a transformação dos produtos à base de carne, 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.¹⁵

Contudo, ainda que com este enquadramento das normas europeias, a Requerida entende que¹⁶:

“16. Verificando as OAR para o setor agrícola, concluímos que o facto de o parágrafo 168 admitir que os Estados-Membros possam conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação de produtos agrícolas e a comercialização de produtos agrícolas, desde que cumpram das condições do RGIC, das OAR, e das OAR do Setor Agrícola, tal significa que a exclusão da atividade de produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE enquadra-se no âmbito da margem reconhecida aos Estados membros pelo referido parágrafo 168 das OAR do setor agrícola.

17. Este paragrafo 168 não invalida a conclusão que as OAR, por si, não têm incluída no seu âmbito a atividade de produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE.

(...)

¹⁵ Neste sentido, vide Decisão Arbitral relativa ao processo n.º 273/2021-T, que seguimos de perto.

¹⁶ Cfr. Relatório de inspecção junto com o PA.

36. Por sua vez o parágrafo 168 das OAR do Setor Agrícola admite que os Estados-Membros possam conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação de produtos agrícolas e a comercialização de produtos agrícolas, desde que satisfaçam as condições do RGIC, das OAR, e das OAR do Setor Agrícola.

37. No entanto, quanto aos benefícios fiscais, esta **é uma possibilidade que não foi adotada pelo quadro normativo nacional**, pois que o artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, em conformidade com as OAR e com o RGIC, considera não elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE.” (sublinhado e destacado nossos).

Em suma, entende a Requerida que esta é uma faculdade concedida aos Estados-Membros, pelo que o legislador nacional, ao redigir o artigo 1.º da Portaria terá optado expressamente por não utilizar esta faculdade, excluindo do RFAI as atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado¹⁷.

Contudo, como já mencionado acima, no ponto b) supra, ainda que se entenda que se deve ter em consideração o artigo 1.º da Portaria, note-se que tal norma é de natureza regulamentar e não pode contrariar as regras de fonte hierarquicamente superiores, como são as constantes do CFI e do RGIC – que, por sua vez, apenas vedaram o benefício fiscal se houver restrição explícita nas OAR ou no RGIC.

E neste sentido, já se pronunciou o Tribunal arbitral, designadamente nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 220/2020-T, 142/2021-T, 169/2021-T, 273/2021-T, 333/2021-T, 187/2022-T, 750/2022-T, 495/2023-T, 232/2024-T, 345/2024-T, 64/2025-T e 448/2025-T.

¹⁷ Cfr. pontos 66 e 67 da Resposta.

Destacamos o seguinte trecho da decisão arbitral n.º 187/2022-T, uma vez que esta decisão se debruçou sobre a situação concreta da Requerente, ainda que relativo a outro período de tributação:

“O facto de a portaria n.º 282/2014 expressamente excluir do âmbito de aplicação do RFAI os projetos de investimento que tenham por objeto a transformação de produtos agrícolas não pode relevar.

*Uma portaria, com a natureza de regulamento de execução, **não pode inovar (no caso, ser mais restritiva) relativamente à lei que regulamenta.** Mais, estando em causa matéria que **integra a reserva relativa de competência da AR** (a definição do âmbito de aplicação de um benefício fiscal), **fica liminarmente excluído, sob pena de inconstitucionalidade,** qualquer poder regulamentar que se traduza numa alteração do conteúdo de um elemento essencial de um imposto” (sublinhado e destacado nossos).*

Destacamos ainda a decisão arbitral n.º 273/2021-T, de 21-10-2021, cujo fundamento acompanhamos:

*“Antes de mais, há que esclarecer que a Portaria n.º 282/2014, de 30 Setembro, não tem relevo para a apreciação da questão, pois do teor expresso do n.º 3 do artigo 2.º do CFI resulta que o que nele se remeteu para portaria foi apenas a definição dos «códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior» e não a definição dessas actividades, o que se **compreende, por nem ser constitucionalmente admissível a definição do âmbito objectivo de benefícios, que 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.***

*Por isso, tendo em mente que, **por força do disposto no n.º 5 do artigo 112.º da CRP, «nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos», o n.º 3 do artigo 2.º do CFI não deve ser interpretado como permitindo aos membros do Governo a definição do âmbito de aplicação dos benefícios através de diploma regulamentar.** Na verdade, «é a Constituição e não a lei que estabelece a*

hierarquia normativa. São por isso inconstitucionais as normas legais que infrinjam a proibição de delegação, sendo consequentemente ilegais os regulamentos que porventura sejam emitidos ao abrigo dessa delegação.” (sublinhado e destacado nossos).

Assim sendo, conclui-se que, a atividade da Requerente de fabricação de produtos à base de carne (CAE 10130) é elegível para efeitos de RFAI, enquadrando-se a indústria transformadora de produtos agrícolas 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.

Na fundamentação da decisão e em obediência ao princípio geral consagrado no artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil, seguimos de perto as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 64/2025-T, 273/2021-T, 142/2021-T, 187/2022-T, 827/2021-T, 43/2022-T, 1049/2024-T.

Conclui-se, portanto, que o ato de liquidação padece de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, pelo que se determina que o mesmo deve ser anulado, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do CPA, ex vi do artigo 2.º, al. c) da LGT, juntamente com o correspondente ato de liquidação de juros e a demonstração de acerto de contas.

Foram, assim, conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (*cf.* artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Dos juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos

da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário há, assim, lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Deste modo, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRC, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT), que se contam a partir do momento em que procedeu ao pagamento.

Valor do processo

A Requerente, ao indicar o valor da causa, refere, entre o mais, o seguinte:

“157. A demonstração de liquidação, a demonstração de liquidação de juros e a demonstração de acerto de contas, que ora se impugnam, apuraram um imposto a pagar de € 320.169,94, conforme consta da demonstração de acerto de contas junta ao pedido de pronúncia arbitral.

158. A liquidação de IRC teve a sua origem numa inspeção tributária realizada pela Direção de Finanças de Viana do Castelo, que culminou com a correção à dedução à coleta efetuada pela Requerente no valor de 272.263,74 €, relativa ao RFAI.

(...)

164. Assim, nos casos em que as correções fiscais efetuadas dão origem à liquidação de imposto deve ser aplicada a alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, e o valor da causa é o valor do imposto que se pretende anular.

(...)

182. Aplicando as normas legais acima transcritas e referidas e a jurisprudência transcrita ao caso concreto, só podemos considerar que o valor da causa é o valor do IRC que se pretende anular, que é de 320.169,94 €, que corresponde ao valor do imposto a pagar que resultou da correção à dedução à coleta de RFAI no valor de 272.263,74 €”.

Na Resposta, quanto a este tema, refere a Requerida:

“8. Sucede que o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) que fundamenta aquela liquidação contém duas categorias distintas de correções:

- (i) a correção ao benefício fiscal RFAI, no montante de €272.363,74, inscrita no campo 355 do Quadro 10 da Modelo 22, tratada no Capítulo V, alínea a), do RIT; e
- (ii) (ii) as correções a depreciações de ativos fixos não aceites fiscalmente, no montante total de €58.544,67, respeitantes a viaturas, imóvel e Projeto Inovação Produtiva, tratadas no Capítulo V, alínea b), do mesmo Relatório.

9. Da leitura do PPA resulta de forma expressa e inequívoca que a Requerente não impugna as correções às depreciações de ativos fixos.

(...)

16. A Requerente indica €320.169,94 como valor da causa, correspondente ao total do imposto a pagar apurado na nota de acerto de contas, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, quando seja impugnada uma liquidação, o valor da causa corresponde à importância cuja anulação se pretende.

17. A Requerente impugna exclusivamente a correção relativa à dedução à coleta a título de RFAI, no montante de €272.263,74, não colocando em causa as demais correções que concorreram para a liquidação adicional de IRC.

18. Assim, a utilidade económica efetiva do pedido é, por conseguinte, o imposto que deixaria de ser devido caso a correção ao RFAI fosse anulada, valor esse necessariamente inferior a €320.169,94.

19. Contudo, não é possível autonomizar, de forma objetiva e segura, qual a parcela do imposto liquidado que resulta especificamente dessa correção, uma vez que a liquidação adicional resulta da conjugação de diversas correções fiscais, com impacto conjunto na coleta final apurada.

20. Nestes termos, não se mostra viável determinar, com o grau de certeza exigível, a “importância cuja anulação se pretende”, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT.

21. Nestas situações, em que não é possível quantificar o impacto direto da correção no imposto liquidado, deve atender-se à utilidade económica imediata do pedido, a qual corresponde ao valor da correção impugnada.

22. Com efeito, é esse o montante que traduz o benefício fiscal cuja não consideração é contestada pela Requerente e que constitui o objeto material do litígio.

23. Assim, e em conformidade com os princípios da adequação e da efetiva utilidade económica do pedido, deve o valor da presente ação ser fixado em €272.263,74.”.

Cumpre apreciar e decidir.

Como resulta dos factos provados, a Requerente deduziu à coleta de IRC, no ano de 2021, o montante de € 1.059.340,09 e, deste valor, o montante de € 272.363,74, respeita a RFAI (factos provados n.º 8 e 9).

No resumo das correções técnicas que resultaram do relatório de inspeção, consta expressamente que a correção ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas é de € 272.363,74¹⁸:

Correções ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas			
Quadro 10 da modelo 22 de IRC	Valor Declarado	Correção	Valor Corrigido
Benefícios fiscais (campo 355)	1 059 340,09 €	272 363,74 €*	786 976,35 €*

¹⁸ Cfr. pág 97 do PA.

Existiram outras correções que contribuíram para a liquidação do IRC, designadamente correções que aumentaram a coleta total. Contudo, a desconsideração da dedução à coleta de IRC do RFAI, no ano de 2021, significou, diretamente, um acréscimo do imposto a pagar no valor correspondente ao do montante da correção relativo à desconsideração do montante de RFAI.

Razão pela qual, ao abrigo do artigo 97.º-A do CPPT, do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da ação em € 272.363,74.

VII. Da Decisão

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) São declaradas ilegais e anuladas a liquidação adicional de IRC com o n.º 2025..., de 18-09-2025, relativa ao período de tributação de 2021, e correspondente liquidação de juros compensatórios com o n.º 2025..., consubstanciadas na demonstração de acerto de contas n.º 2025..., de 22-09-2025, e das quais resultou um montante total a pagar de € 320.169,94, com as legais consequências;
- b) É a AT condenada no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
- c) É a AT condenada no pagamento das custas do processo;
- d) Fixar ao processo o valor de 272.363,74, conforme o artigo 97.º-A, n.º 1, al. d), do CPPT, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00** (quatro mil, oitocentos e noventa e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de agosto de 2026

A Árbitra Presidente do Tribunal Arbitral, com voto de vencido

(Carla Castelo Trindade)

A Árbitra adjunta – relatora,

(Catarina de Oliveira Ferreira)

O Árbitro adjunto,

(Aquilino Paulo da Silva Antunes)

DECLARAÇÃO DE VOTO DE VENCIDO

Pese embora o reconhecimento, que é muito, pelo presente colectivo, não posso subscrever a posição que obteve vencimento, pelas razões que passo a expor.

A Requerente foi objecto de acções de inspecção tributária aos exercícios de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, nas quais a Requerida efectuou correcções em sede de IRC com fundamento na não aceitação do benefício fiscal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), com base, em substância, no mesmo entendimento de inelegibilidade sectorial que agora invoca relativamente ao exercício de 2021.

Em cada um desses exercícios (2016 a 2020), a Requerente apresentou pedidos de pronúncia arbitral junto do CAAD, tendo os respectivos tribunais arbitrais julgado procedentes os pedidos, com anulação das correcções ao RFAI e reconhecimento da elegibilidade dos investimentos então realizados para efeitos de fruição do benefício.

Ora, numa primeira linha de análise, essas decisões arbitrais, transitadas em julgado, não têm por efeito directo fazer caso julgado material sobre a liquidação de IRC de 2021 que é objecto de apreciação nestes autos, por incidirem sobre períodos de tributação distintos.

Acresce que a fundamentação aí adoptada centrou-se, essencialmente, na interpretação conjugada do Código Fiscal do Investimento (“CFI”), do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou “RGIC”), e das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (“OAR”) quanto ao âmbito sectorial 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, na minha opinião, desde logo, uma verdadeira autoridade de caso julgado, por faltar a coincidência entre a questão de Direito que foi objecto dessas decisões arbitrais anteriores e a questão de Direito que agora cumpre apreciar: a compatibilidade da aplicação do RFAI, neste caso concreto da indústria de transformação de carnes, com o regime europeu dos auxílios de Estado.

Em todo o caso, ainda que admitisse, em tese, que a questão específica ora em apreço foi 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 protecção 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 ou “CRP”).

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

Uma eventual atribuição, no presente processo, a essas decisões da autoridade de caso julgado para impor a mesma solução equivaleria, salvo melhor opinião, 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 CRP), 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 respectiva 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, no acórdão de 11.11.2015, proferido no processo n.º C-505/14, *Klausner Holz Niedersachsen GmbH*.

Em suma, embora reconheça a (i) relevância do princípio da segurança jurídica, (ii) o peso da estabilidade interpretativa em matéria de benefícios fiscais e (iii) o valor persuasivo das decisões arbitrais anteriormente referidas, sou da opinião 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 numa outra perspectiva, tendo em consideração o meu entendimento de que a aplicação do RFAI à situação *sub judice* consubstancia uma violação do regime europeu de auxílios de Estado, não poderá a linha decisória afirmada nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 333/2021-T, 187/2022-T e 132/2025-T ser aqui seguida, impondo-se, por razões de legalidade, a recusa do benefício fiscal do RFAI no caso concreto, pelas razões que se passo a expor de seguida.

Decorre do articulado de ambas as partes que o objecto destes autos circunscreve-se, assim, à apreciação da legalidade da correcção que, na liquidação de IRC de 2021, desconsiderou a dedução à colecta, a título de RFAI, do montante de € 272.363,74, deixando intactas as correcções relativas a depreciações de activos fixos, no montante de € 58.544,67, que não foram impugnadas.

A actividade principal da Requerente consiste na fabricação de produtos à base de carne (CAE 10130), enquadrável na indústria transformadora, tendo por objecto a aquisição de carnes em estado natural e a sua transformação, por processos industriais, em produtos de charcutaria e outros produtos alimentares à base de carne.

O RFAI encontra-se regulado nos artigos 22.º e seguintes, do CFI, tendo sido desenhado como um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do RGIC, cabendo às OAR e ao próprio RGIC delimitar o respectivo âmbito sectorial de aplicação.

Na terminologia do Direito Europeu – expressa nas alíneas 10) e 11) do artigo 2.º do RGIC, está em causa a transformação de produtos agrícolas noutros produtos agrícolas enumerados, nomeadamente nos capítulos 2 e 16 da nomenclatura combinada constante do anexo I do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

No que respeita ao preenchimento dos pressupostos de que depende a aplicação do benefício fiscal do RFAI, considera-se que o sector de actividade 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 verificarão – pelo menos tal não foi expressamente arguido pela Requerida – 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 sector de actividade está excluído do âmbito sectorial 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 respectiva nota de rodapé) foi aqui replicado no ponto 11 destas novas Orientações.

De onde se conclui que as actividades 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 actos tributários, sem esta observância, é qualificado como um auxílio de Estado não permitido, o que poderá dar lugar à instauração do correspondente processo por infracção. Ora, consistindo a actividade da Requerente, conforme já referido, na aquisição de carnes em estado natural e na sua transformação em produtos de charcutaria, através de processos de natureza industrial, tal significa que não lhe são aplicáveis as referidas OAR.

Por conseguinte, a Requerente não cumpre, na minha opinião, a totalidade dos requisitos estabelecidos no n.º 1 do artigo 22.º do CFI, não podendo beneficiar do benefício fiscal do RFAI.

Num outro ângulo de análise, poderia tentar justificar-se a aplicação do RFAI pelas OAR do Sector 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 Sector 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 Sector 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 Sector Agrícola ora citados foi recentemente reiterado pela Comissão Europeia, respectivamente, 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 pudesse satisfazer as condições previstas no RGIC a que alude o ponto 138 das referidas OAR do Sector Agrícola, o legislador nacional não subordinou a aplicação do RFAI a essas OAR do Sector Agrícola, mas sim às OAR.

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

Compreenda-se que esta escolha não é despicienda, já que a previsão de benefícios fiscal para o sector 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 objecto de censura no plano político e já não no plano jurídico.

Não ignoro que o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 366/2026, proferido no processo n.º 145/2025, reafirmou, com especial clareza, que: (i) os benefícios fiscais, embora extrafiscais na sua finalidade, integram o sistema fiscal e se encontram sob reserva de lei tributária; (ii) a regulamentação administrativa apenas pode versar sobre aspectos técnicos necessários à concretização da lei, não podendo definir, de forma primária e inovadora, o âmbito subjectivo ou objectivo de benefícios fiscais; (iii) é inconstitucional uma solução em que a lei relega para uma portaria a definição das actividades que beneficiam de um regime especial, configurando uma verdadeira “deslegalização” em matéria de benefícios fiscais.

Porém, salvo melhor opinião, não é possível atribuir à Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, a função autónoma de seleccionar, por si, sectores ou actividades que beneficiam – ou não – do RFAI (se tivesse tal função, então a mesma seria inconstitucional à luz deste acórdão do Tribunal Constitucional).

Tal portaria deve, antes, ser entendida como uma mera densificação técnica de comandos já contidos no CFI, interpretado em conformidade com o RGIC e com as OAR, e não como fonte primária de exclusões.

Ou seja, a exclusão do sector agrícola resulta directamente do CFI, em conjugação com o disposto das OAR e no RGIC, e não como resultado de uma opção tomada primariamente pelo legislador através de uma portaria.

Em conclusão, face ao acima exposto, sou da opinião que à Requerente não é aplicável o benefício fiscal do RFAI, não merecendo censura o entendimento professado pela Requerida nesta matéria.

Em face de tudo o exposto, entendo que o tribunal arbitral deveria ter julgado o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente improcedente, razão pela qual voto vencido.

(Carla Castelo Trindade)