

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 448/2025-T

Tema: RFAI. Benefício Fiscal. Auxílios Estatais. CFI. Transformação Industrial de Produtos Agrícolas.

SUMÁRIO:

1. O produto final resultante do processamento industrial de transformação de tomate em polpa ou molho de tomate temperado, que visa a produção de alimentos prontos a consumir, após embalagem em recipiente hermético para garantir a sua conservação e introdução no mercado, e que o altera sob o ponto de vista físico, químico e fisiológico, encontra-se fora do âmbito de aplicação do Capítulo 20 do Anexo I ao TFUE.
2. Cumpridos os demais requisitos legais, há lugar à concessão do RFAI, ao abrigo dos artigos 22.º do Código Fiscal de Investimento e 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, nos casos em que não estamos perante a comercialização de produtos agrícolas, após realização do processo de transformação, quer tendo em consideração o conceito de produto agrícola constante do Regime Geral de Isenção por Categoria (RGIC), quer do conceito de transformação previsto no direito europeu, à excepção do que se refere no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, que considera não aplicáveis os auxílios nas situações aí especialmente previstas.
3. Do artigo 2.º, n.º 3 do CFI resulta que aquela norma apenas remeteu para portaria a indicação dos códigos de actividade económica (CAE) correspondentes às “actividades referidas no número anterior” e não a definição dessas actividades.
4. A Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, não pode validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa. Seria inconstitucional sustentar

tal exclusão com o disposto no art.º 1 da Portaria n.º 282/2014, dada a natureza regulamentar de tal diploma.

5. A actividade de transformação e comercialização de polpa de tomate, não é uma das actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR's 2014-2020 a que se refere a parte final do artigo 22.º, do CFI, nem das que se seguiram, e, pelo contrário, desde que satisfaçam as condições previstas nas OAR, ou na secção em que se insere o ponto (168), são permitidos os auxílios estatais.
6. Por força do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, só não é permitida a concessão de auxílios estatais à actividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das situações indicadas nas suas subalíneas i) ou ii).
7. O artigo 13.º, alínea b), do RGIC, que define o “âmbito de aplicação dos auxílios com finalidade regional”, confirma a sua aplicação à actividade 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 sectores específicos de actividade económica, mas esclarecendo que não é como tal considerada a transformação de produtos agrícolas.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Prof. Doutor Victor Calvete (Presidente), Filomena Salgado de Oliveira (Vogal e relatora) e Prof. Doutor Gustavo Gramaxo Rozeira (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar Tribunal Arbitral Colectivo no processo identificado em epígrafe, decidem o seguinte:

RELATÓRIO

A... S.A., pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., -..., ..., doravante designada por “Requerente”, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a constituição do tribunal arbitral colectivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (doravante, “IRC”) (n.º ...2024...) que teve por objecto a falta de dedução de créditos de IRC apurados em sede de RFAI (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento) na autoliquidação do exercício fiscal de 2021 e, conseqüentemente (e em termos finais ou últimos), o acto de autoliquidação de IRC da Requerente relativo a este exercício de 2021 terminado em 30.06.2022, na medida correspondente à não dedução à colecta do IRC (incluindo derrama estadual) de incentivos fiscais em IRC, mais concretamente do citado benefício fiscal apurado no âmbito do RFAI.

A Requerente peticiona a final que o tribunal se digne a proceder à declaração de ilegalidade dos actos em discussão, devendo ser declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e, bem assim, a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2021 da Requerente, terminado em 30.06.2022, no que respeita à parcela de imposto indevidamente liquidado por défice de dedução à colecta, no montante de € 119.941,67, com a sua conseqüente anulação, nesta parte, atenta a manifesta ilegalidade desta Liquidação, com todas as conseqüências legais, designadamente o reembolso à Requerente do imposto suportado em excesso no montante de € 119.941,67, e bem assim, que se determine a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios calculados, desde a data do indeferimento da Reclamação, 23.01.2025 inclusive, até integral reembolso.

De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção em vigor, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 15 de Julho de 2025 e instalado na sede do CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou Resposta em 29 de Setembro de 2025.

Por despacho arbitral de 10 de Outubro de 2025 e uma vez que não foram suscitadas excepções nem indicadas testemunhas, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT), fixando-se o prazo de 20 dias para alegações simultâneas escritas.

A Requerente apresentou alegações em 29 de Outubro de 2025 e a Requerida em 30 de Outubro de 2025.

Síntese da posição das Partes

Da Requerente

A Requerente considera que os investimentos realizados no exercício de 2021, num total de 479.766,68 €, concretizados em 49 activos fixos tangíveis em estado de novo (e marginalmente em intangíveis) foram afectos à sua exploração e, como tal são elegíveis para efeitos de RFAI, aprovado pelo Decreto Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro.

“Donde que, nos termos conjugados do artigo 2.º, n.º 2, alínea a), aplicável ex vi artigo 22.º, n.º 1, e deste artigo 22.º (RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento), todos do Código Fiscal do Investimento (CFI), a requerente adquiriu o direito de abater à sua colecta de IRC (incluindo derrama estadual) um crédito de imposto apurado nos termos do artigo 23.º do CFI.

O crédito de imposto apurado com respeito ao investimento em referência nos termos do disposto no artigo 23.º do CFI, ascende ao total de € 119.941,67), sendo que a requerente não o inscreveu e por conseguinte não o deduziu na sua declaração de rendimentos (cfr. os Docs. n.ºs 1 e 2, e bem assim o Doc. n.º 5)."

Refere a Requerente que *"Constata a AT que a requerente tem por objeto social a "industrialização de produtos agrícolas, bem como doutros produtos alimentares e a sua correspondente comercialização", que se encontra registada no cadastro da AT para o exercício da atividade de "preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos", identificada pelo código de atividade económica (CAE) 10395, e que em concreto se dedica à actividade de "transformação de tomate", por processo industriais recorda-se (cfr. o ponto 12 do indeferimento da reclamação graciosa)."*

No entanto, reafirma;

"Recorda-se que este CAE 10395 é um CAE da secção C, "Indústrias transformadoras", dentro destas é um CAE da Divisão 10, "Indústrias alimentares", Grupo 103, "Processamento e conservação de frutos e de produtos hortícolas", Classe 1039, "Outro processamento e conservação de frutos e de produtos hortícolas", Subclasse 10395, "Preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos".

E mais em concreto e especificamente ainda, dedica-se a requerente à indústria (transformadora) de produção de concentrado e polpa de tomate conforme descrito e documentado supra."

Contestando ainda a fundamentação dos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) quanto baseada nas *"fichas doutrinárias"* publicadas na sequência dos pedidos de esclarecimentos efectuados sobre a elegibilidade, para efeitos do benefício fiscal do RFAI, de projectos de investimento que têm por objecto actividades económicas do sector da transformação e

comercialização de produtos agrícolas, nomeadamente a que a ficha doutrinária em que uma das actividades exercidas pelo requerente é, exactamente, a de *“preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos - CAE 10395”*

Quanto a esta Ficha doutrinária, entende que a mesma se baseia no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, que exclui do RFAI as *“actividades económicas da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE”*, considerando que esta Portaria, a assim proceder, reduz *“(…) com isso a previsão normativa da lei que regulamenta, mais concretamente o artigo 2, n.º 2, alínea a), do Código Fiscal do Investimento, para o qual remete o artigo 22.º, n.º 1, do RFAI).”*, contestando, igualmente, a fundamentação dos SIT, reafirmada pela Requerida que *“esta redução por Portaria do âmbito das indústrias transformadoras a que se aplica o RFAI resultaria das “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC)”, e assim sendo seria sancionada, validada, pela própria lei do RFAI, mais concretamente pelo seu artigo 22.º, n.º 1.”*.

Considerando a Requerente que *“É nesta segunda parte que está a falsidade decisiva: as OAR 2014-2020 não excluem (nem as que lhe sucederam), nem o RGIC excluí, do seu âmbito de aplicação, as indústrias transformadoras que têm por matéria-prima produtos agrícolas.”*.

Continuando a Requerente:

“Antes de entrar nas OAR e no RGIC, recorda-se que o artigo 22.º n.º 1 Código Fiscal do Investimento prescreve que para que fique excluído do âmbito de aplicação do RFAI é necessário que as actividades em causa estejam “excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC” (ênfase nossa no “e”).

Ou seja, é preciso que estejam excluídas de ambos estes normativos da União Europeia sobre auxílios de Estado, não sendo suficiente a ausência de cobertura apenas num deles.

Prosseguindo, as OAR 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C209, de 27 de julho de 2013, (...) prescrevem o seguinte no ponto 10 e respectiva nota 11 invocados pela AT:

“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.”.

(...)

Nota 11: “Os auxílios estatais à produção primária, 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 sector agrícola.”.

Duas conclusões evidentes se retiram imediatamente daqui: só está excluída das OAR2014-2020 a agricultura, que abrange apenas (cfr. a nota 11) para o que aqui interessa a transformação de produtos agrícolas que dêem origem a produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado (...), onde por sua vez e para o que aqui interessa se incluem apenas “Preparados de produtos hortícolas, de frutas e de outras plantas ou partes de plantas” (Capítulo 20 do Anexo do Tratado de Funcionamento da União Europeia – TFUE doravante).

Concluindo:

“Ora, é de la palisse que um produto agrícola só se mantém enquanto tal se não for transformado, designadamente por processos industriais, noutra coisa, pelo que só preparados do mesmo (corte, descasque, congelação e embalagem, etc.), para usar a exacta linguagem do Anexo I do Tratado, se contêm ainda dentro do sector agrícola e da agricultura, já não transformação dos mesmos (que não mera preparação para consumo sem perda das suas características essenciais) noutra coisa, noutro produto, que não o colhido na actividade agrícola.

E é esse precisamente o caso da actividade industrial aqui em causa de produção dos chamados concentrado e polpa de tomate.

Que são produto transformado a partir de (matéria-prima) produto agrícola, que não mero preparado de um produto agrícola que se mantivesse no final no essencial como tal. Produto não-agrícola (o concentrado ou a polpa de tomate), pois, resultante da transformação de um produto agrícola (tomate colhido e preparado para ser “cozinhado”, e até esse ponto da preparação mantém-se como produto agrícola, como podia ter sido preparado – cortado, lavado, etc., - para ser consumido como tomate/produto agrícola), num produto que é já um produto não-agrícola, o chamado concentrado ou a polpa de tomate.

Transformação esta que as próprias OAR 2014-2020 têm o cuidado de ressaltar especificamente que se inclui no seu âmbito de aplicação, como se viu supra: “A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas”.

(...)

Ou, para usar a linguagem da nota 11 do ponto 10 das OAR 2014-2020, não está aqui em causa a “transformação de produtos agrícolas que dêem origem a produtos agrícolas” (preparados de produtos agrícolas, na linguagem do Anexo I do TFUE, designadamente do seu Capítulo 20), mas a transformação de produtos agrícolas em algo que já não se mantém como um produto agrícola.

A este respeito a Requerente apresenta como contradição dos argumentos da Autoridade Tributária a distinta conclusão dos entendimentos administrativos em sede de IVA e de RFAI, referindo:

“Aliás há aqui absoluta má fé da AT, que sabendo perfeitamente que o que resulta do processo produtivo da requerente é um produto transformado, industrial, e não-agrícola, impede que em sede de IVA se aplique a taxa reduzida de 6% da verba 1.6 da Lista I do Código do IVA, e impõe-lhe antes a aplicação da taxa normal de 23% (veja-se o entendimento já mais do que uma vez firmado pela AT, quanto ao enquadramento das polpas de fruta por exemplo, no âmbito das quais se conclui de forma cristalina que “apenas as frutas que se apresentem no seu estado natural”, não também polpa de fruta, são enquadráveis na subcategoria 1.6 da Lista I anexa ao Código do IVA – Doc. n.º 17 -, e entendimentos similares que aqui se invocam nos termos e para os efeitos do artigo 74.º, n.º 2, da LGT).”.

No que se refere ao RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), isto é, ao 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, a Requerente reafirma que *“é tão, ou mais evidente ainda do que com respeito às OAR, que a actividade aqui em causa não está excluído do seu âmbito de aplicação.”*, fundamentando com a exclusão prevista na alínea c) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC que refere:

“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;*
- d) Auxílios destinados a facilitar o encerramento de minas de carvão (...)."*

Concluindo que:

"ou seja, a actividade de transformação de produtos agrícolas só está excluída do RGIC se o auxílio estiver gizado de modo a incentivar compras aos produtores de produtos agrícolas ou de modo a ser repercutido neles.

Fora dessas duas hipóteses, nas quais o auxílio está orientado para auxiliar o próprio sector primário de produção agrícola, não há previsão de exclusão da indústria transformadora de produtos agrícolas do âmbito de aplicação do RGIC.

E o considerando preambular 11 deste regulamento é igualmente muito claro a respeito da inclusão da indústria transformadora de produtos agrícolas:

"(11) 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 atividades de preparação dos produtos para a primeira venda efetuadas nas explorações agrícolas, nem a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores, nem qualquer atividade que prepare um produto para uma primeira venda devem ser consideradas atividades de transformação ou de comercialização."

E o considerando preambular n.º 32 igualmente:

"(32) (...) A transformação e a comercialização de produtos agrícolas estão também fortemente ligadas às economias locais e regionais e devem beneficiar da isenção por categoria."

E o artigo 13.º do RGIC volta a confirmar a inclusão das actividades de transformação de produtos agrícolas:

“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;

[logo aplica-se-lhes a presente secção]”.

Em conclusão, bastava a actividade aqui em causa (produção de concentrado e polpa de tomate) estar coberta pelo âmbito de aplicação de uma delas, OAR ou RGIC, para se lhe aplicar o RFAI, nos termos do disposto nos artigos 22.º, n.º 1, e 2.º, n.º 2, alínea a), do Código Fiscal do Investimento.

Ora, ela está coberta pelo âmbito de aplicação não apenas de uma, mas de ambas, OAR e RGIC, como se viu supra, e isso é especialmente reiterado no caso do RGIC.

Pelo que não pode a Portaria n.º 282/2014, sem respaldo nas OAR e no RGIC, como não tem, e por conseguinte sem respaldo também no artigo 22.º, n.º 1, do Código Fiscal do Investimento, contrariar a inclusão pela sua lei habilitante (o Código Fiscal do Investimento) das indústrias transformadoras, onde se inclui a aqui em causa do sector alimentar, no âmbito do RFAI – cfr. os artigos 22.º, n.º 1, e 2.º, n.º 2, alínea a) (por remissão daquele), do Código Fiscal do Investimento.

Da Requerida

No indeferimento da Reclamação Graciosa, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) apresentam os seguintes fundamentos:

“O n.º 1 do art.º 22.º do CFI dispõe que “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”. Continuando, “A A..., SA tem por objeto social, de acordo com a certidão permanente, a “industrialização de produtos agrícolas, bem como doutros produtos alimentares e a sua correspondente comercialização”, encontrando-se registada, no cadastro da AT, para o exercício da atividade de “preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos”, identificada pelo código de atividade económica (CAE) 10395, tendo sido possível apurar, através do documento “Balanço e contas 01.07.21 a 30.06.22”, junto à petição inicial, que a sociedade se dedica à transformação de tomate.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem vindo a publicar diversas fichas doutrinárias, relativas a pedidos de esclarecimentos efetuados sobre a elegibilidade, para efeitos do benefício fiscal do RFAI, de projetos de investimento que têm por objeto atividades económicas do setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas.

Transcrevendo o “Entendimento sancionado” numa das informações vinculativas publicadas pela AT, em que:

“uma das actividades exercidas pelo requerente é, exactamente, a de “preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos” - CAE 10395” segundo o qual:

“1. De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores

especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

2. Por força da remissão prevista no n.º 1 do artigo 22.º do CFI, a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que definiu os códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE - Rev. 3) relativos aos setores de atividade elegíveis para efeitos da concessão de benefícios fiscais, é, também, aplicável ao RFAI.

3. O artigo 1.º da referida portaria determina que, em conformidade com as OAR e com o RGIC, não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores (entre outros) da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do TFUE.

4. Embora as alíneas a) e b) do artigo 2.º da mesma portaria refiram que as atividades económicas correspondentes a indústrias extrativas com o código CAE compreendido nas divisões 05 a 09, e a indústrias transformadoras com o código CAE compreendido nas divisões 10 a 33 podem beneficiar do RFAI, o corpo do artigo é bem explícito quando refere “Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior”.

5. Por outro lado o n.º 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, que regulamenta o RFAI, refere que «Para efeitos da determinação do âmbito setorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC».

6. Da leitura do Considerando (11) e das definições presentes nos pontos 9) a 11) do art.º 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), e do âmbito de aplicação previsto no ponto 10. das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR) para 2014-2020, bem como da legislação nacional suprarreferida, resulta

que quando está em causa a atividade de “transformação de produtos agrícolas”, apenas pode beneficiar do RFAI a transformação destes produtos desde que o produto final dela resultante não seja um produto agrícola de acordo com a definição prevista no art.º 38.º do TFUE e, como tal, não integre a lista constante do Anexo I do Tratado.

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

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

9. Tendo por referência a Nomenclatura Combinada, procedeu-se à análise das diversas atividades referidas pelo sujeito passivo, bem como dos produtos que delas resultam e do respetivo enquadramento (ou não) no Anexo I do Tratado.

10. Em resultado dessa análise, concluiu-se que o enquadramento, em sede de RFAI, das atividades em causa e, conseqüentemente, dos projetos de investimento que a elas se destinem é o seguinte: Atividades NÃO ELEGÍVEIS para efeitos de RFAI Fabricação de sumos de frutos e de produtos hortícolas (CAE 10320) - Enquadra-se no Capítulo 20 – Preparações de produtos hortícolas, fruta ou de outras partes de plantas (subposições 2009 50 e 2009 81) da NC. Preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas por outros processos (CAE 10395) - Enquadra-se no Capítulo 7 – Produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos comestíveis da NC. (...)”.

Considerando ainda os SIT que, não obstante a Requerente alegar que *“não é excluída pelas OAR, tal como dispõe o n.º 1 do artigo 22.º do CFI”*, porque *“as orientações relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal e nas zonas rurais para 2014-2020, igualmente aplicáveis o ano de 2021, determinam, no ponto 33, 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. Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações”*,

Concluindo os SIT que:

“Assim, considerando que a atividade da Reclamante consiste na preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas por outros processos, no presente caso, são aplicáveis (isto é, não são excluídas) as orientações relativas aos auxílios estatais nos setores agrícola e florestal, bem como nas zonas rurais”.

(...)

“a exclusão do setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas, de que resulte um produto agrícola dos enumerados no anexo I do TFUE, do âmbito de aplicação do RFAI, conforme determina expressamente o artigo 1.º da Portaria n.º 282/ 2014, de 30 de dezembro, resulta da sua conjugação com o n.º 2 do artigo 2.º e n.º 1 do artigo 22.º, ambos do CFI, e das próprias normas comunitárias, designadamente das OAR, as quais devem ser aplicadas aos auxílios estatais com finalidade regional 26. Assim, não estando cumprido o requisito de não exclusão da atividade exercida do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC, torna-se desnecessária a análise das restantes alegações da reclamante.

(...) Em face do acima explanado, salvo melhor opinião, conclui-se que deverá manter-se válida a liquidação n.º 2022..., de IRC, do exercício de 2021 em crise, por se ter verificado que a reclamante não cumpre todos os requisitos, previstos no n.º 2 do art.º 22.º do CFI, para poder beneficiar da dedução à coleta de IRC do crédito fiscal do RFAI, nomeadamente

a obrigatoriedade de exercer uma atividade que não se encontre excluída do âmbito sectorial das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC)."

Na Resposta, a Requerida reafirma os fundamentos apresentados pelos SIT, argumentando que:

"A matéria em debate nos presentes autos prende-se em saber se a atividade da Requerente no sector da transformação industrial do tomate, mormente a produção de molhos (de tomate) para pizza, se enquadra, ou não, no âmbito de aplicação do RFAI, e se, por conseguinte, podem os concretos investimentos realizados no contexto de tal atividade ser relevados como deduções à coleta em sede de IRC, em face da interpretação do artigo 2º e 22º do Código Fiscal ao Investimento (CFI), e demais legislação aplicável e das exclusões previstas no RGIC e nas OAR.

In casu, a elegibilidade da atividade desenvolvida pela Requerente, a qual se enquadra, para os efeitos do RFAI, nos seguintes CAE:

CAE (principal): 10395 – preparação e conservação de frutose produtos hortícolas por outros processos CAE (secundário 1): 01130 – cultura de produtos hortícolas, raízes e tubérculos, observando o seu enquadramento à luz do Código Fiscal do Investimento, da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro e das disposições Comunitárias que enformam o Regime (nomeadamente o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 e as Orientações Referentes aos Auxílios Estatais publicadas no Jornal Oficial da EU n.º C209/1, de 23 – 07 – 2013)."

Considera a Requerida que *"o ponto crucial em análise prende-se com a elegibilidade da atividade principal de transformação e comercialização de produtos à base de tomate exercida pela Requerente para efeitos da aplicação do regime do RFAI."*

Concluindo que:

“Face ao exposto, e 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 das OAR e do RGIC, em conformidade com os art.º 107.º a 109.º do Tratado, o investimento efetuado pela Requerente que teve por objeto a atividade económica “Preparação e conservação de TFUE frutos e de produtos hortícolas por outros processos”, enquadrada no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerado no anexo I do Tratado [Capítulos 7 e 20], encontra-se expressamente excluído do âmbito de aplicação das OAR, logo não é elegível para efeitos de RFAI.”

II - SANEAMENTO

O processo não enferma de nulidades ou de irregularidades.

Não foram alegadas excepções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

1. A Requerente encontrava-se colectada para o exercício de 2021, tendo por objecto social a “industrialização de produtos agrícolas, bem como doutros produtos alimentares e a sua correspondente comercialização”, que se encontra registada no cadastro da AT para o exercício da actividade de “preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos”, identificada pelo código de actividade económica (CAE) 10395, e que em concreto se dedica à actividade de “transformação de tomate”, por processo industriais – facto não controvertido.
2. Em sede de IRC, a Requerente exerce a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, cujo lucro tributável é apurado de acordo com as regras do artigo 17.º e seguintes do Código do IRC – facto não controvertido.

3. Em 29 de Novembro de 2022 a Requerente procedeu à apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) referente ao seu exercício de 2021 terminado em 30.06.2022.
4. A autoliquidação em causa resultou da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, apresentada pela Requerente, por referência ao exercício de 2021 (período de tributação de 1.07.2021 a 30.06.2022), a que correspondeu a Liquidação de IRC do exercício de 2021 com o n.º 2022..., no valor de 829.780,92 €.
5. A Requerente, por discordar da autoliquidação assim realizada, por ter ficado por deduzir à colecta 119.941,67 €, referente ao Benefício Fiscal do RFAI, apresentou pedido de Reclamação Graciosa, ao qual foi atribuído o n.º ...2024... e que correu os seus termos na Direção de Finanças de Évora, Serviço de Finanças de ..., tendo a mesma sido objecto de indeferimento por parte dos SIT.
6. A Requerente foi notificada, por via electrónica, do seu indeferimento com data de registo em 24.01.2025, tendo a notificação ocorrido legalmente após o decurso de 15 dias, isto é, em 10.02.2025, conforme previsto no artigo 39.º, n.º 10 do CPPT.
7. A Requerente efectuou em 2021 investimentos em Portugal na área da produção industrial de bens alimentares, a área de actividade a que se dedica. Os investimentos foram realizados na região de Mora, distrito de Évora, região do Alentejo, Portugal, designadamente na linha de produção industrial da fábrica de transformação de tomate, que, segundo a Requerente, proporcionou um aumento da capacidade de produção traduzido num maior número de unidades produzidas por dia, ou por hora, de molhos para pizza em latas – facto não controvertido.

-
8. O investimento realizado no exercício fiscal de 2021, e investimentos posteriores que o continuaram, a fábrica aumentou a produção, passando actualmente a processar cerca de 4.000 toneladas diárias, transformando aproximadamente 240.000 toneladas de tomate fresco por campanha – facto não controvertido.
9. O investimento em 2021 inseriu-se num plano de investimentos plurianual, sendo que no exercício fiscal de 2021, o enfoque esteve em investimento que permitisse a produção do produto de maior valor acrescentado que são os molhos para pizza de acordo com a receita desejada pelo Cliente, que passavam pela produção de molhos para pizza em latas para um Cliente que é uma das maiores cadeias de Pizzaria do mundo, numa parceria/projecto com o mesmo com vista a produzir para os mercados europeus, da China e Médio Oriente – facto não controvertido.
10. Os investimentos concretizaram-se no período de 2021, consubstanciaram-se na aquisição dos seguintes equipamentos:
- i. Novo esterilizador de latas (...);
 - ii. Nova caldeira de produção de vapor (para permitir a evaporação/retirada da água do tomate);
 - iii. Painéis Solares (produção própria de energia foi possível introduzir e rentabilizar a introdução de um 2º turno de trabalho);
 - iv. Robot (o qual, segundo a Requerente, permitia a automatização da linha de latas, cuja 2.a fase foi concluída em 2024)
- facto não controvertido.
11. Os investimentos concretizados em 2021, de 49 activos fixos tangíveis em estado de novo (e marginalmente em intangíveis), afectos à sua exploração, totalizaram 479.766,68 € - facto não controvertido.

12. A Requerente afirma que não usufruiu de qualquer benefício fiscal com respeito a qualquer das despesas de investimento referidas, tem a sua situação contributiva regularizada, não foi tributada por métodos indirectos e dispunha no exercício fiscal em causa de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor – factos não controvertidos.
13. Reafirmando, adicionalmente que *“os investimentos em causa e os bens em que se materializaram se mantiveram na empresa e que os investimentos na modernização e aumento da capacidade produtiva da empresa proporcionaram a criação de um posto de trabalho, e sua manutenção até à data, (...) “de um técnico de manutenção e chefe de linha em produção, foi motivada pelo ciclo de investimento plurianual iniciado em 2021, cuja expansão da capacidade de produção, incluindo a laboração em contínuo por mais horas que os novos investimentos em maquinaria exigiam para sua devida rentabilização, exigiram também aumento da capacidade de suporte à linha de produção, designadamente em caso de avarias e para restante acompanhamento técnico da mesma.”* – facto não controvertido.
14. Segundo descreve a Requerente, no ponto 40.º da PPA e conforme consta do Doc. 10, o processo de fabrico de “temperado de tomate”, no essencial um concentrado de tomate, é obtido pelo seguinte processo industrial de transformação do tomate fresco / produto agrícola que usa como matéria-prima:
- 1) Recepção do tomate, descarregado dos camiões através de um jacto de água de grande caudal, seguindo-se decantação que remove pedras e areias, lavagem com água tratada, e selecção manual do tomate posto a circular por um transportador de rolos onde se removem exemplares verdes, podres ou danificados;
 - 2) Trituração do tomate, seguido de pré-aquecimento e cozedura usando permutadores de calor;

- 3) O tomate triturado e esquentado passa depois por uma passadora, que separa o sumo (que será o produto final) das peles, pedúnculos, sementes ou outras ditas “impurezas”, através de um processo que usa pás batedoras que pressionam o tomate triturado e cozido contra um crivo;
- 4) O sumo parcialmente puro passa a seguir por uma refinadora que possui um crivo de diâmetro inferior, refinando totalmente o sumo, de acordo com as especificações da encomenda do cliente (o grau de refinação é ajustável através de troca do tamanho dos orifícios dos crivos);
- 5) Depois de crivado e purificado, o sumo é armazenado num tanque e daí enviado para os evaporadores, que permitirão obter um sumo mais concentrado, o concentrado de sumo (concentrado de sumo de tomate, no caso, ou concentrado de tomate como se diz na gíria), através de três etapas que recorrem à evaporação por aquecimento, sendo que na última o produto/sumo atinge a sua máxima concentração (a evaporação é realizada sob vácuo, e com elevados coeficientes de transmissão térmica, com o objectivo de evaporar a água presente no tomate, obtendo assim o concentrado de tomate);
- 6) Seguidamente este concentrado de sumo vai para um tanque de mistura (com misturadores de lâminas para terminar de homogeneizar o molho), onde lhe são adicionados ingredientes, ou temperos, que variam conforme a receita do molho a produzir;
- 7) Finalmente, este molho, este concentrado de sumo temperado, é colocado em latas, com eventual adição ainda, nesta fase, de óleo/azeite (conforme a receita), latas estas que passam previamente por uma injeção de vapor, e cujo enchimento e cravação são realizados de modo a garantir a criação de vácuo que proporciona uma maior protecção e longevidade do produto industrial alimentar de que serão o invólucro.

- 8) Após o enchimento e cravação da tampa, o concentrado de tomate passa pelo processo de esterilização, que tem como objectivo eliminar microrganismos que possam comprometer a qualidade e segurança do produto final.
- facto não controvertido

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cfr.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cfr.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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

DO DIREITO

A questão jurídica aqui em causa é, no essencial, a de saber se o investimento realizado pela Requerente no período de tributação de 2021 é elegível para efeitos de aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

A Autoridade Tributária considerou que a actividade da Requerente no sector da produção/trans formação de *“preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos”*, identificada pelo código de actividade económica (CAE) 10395, e que em concreto se dedica à actividade de *“transformação de tomate”*, por processo industriais não se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI, não sendo os investimentos realizados no contexto de tal actividade passíveis de gerar deduções à colecta em sede de IRC, em face da interpretação dos artigos 2.º e 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI) e demais legislação, designadamente europeia.

A Autoridade Tributária considerou não elegível, para efeito do RFAI, o investimento realizado pela Requerente no período de tributação de 2021 por considerar que ele teve por objecto uma actividade económica enquadrada no sector da transformação e comercialização de produtos agrícolas, de acordo com a definição constante do artigo 38.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), e enumerada no anexo I a esse Tratado sob a nomenclatura “Preparados de produtos hortícolas de frutas e de outras plantas ou partes de plantas” (capítulo 20), e, como tal, se encontra excluída do âmbito de aplicação do benefício fiscal pelo artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22º do CFI, e do próprio n.º 1 do artigo 22º deste diploma, que na sua parte final, exceptiona do âmbito de aplicação do referido regime as actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC”.

Cumprе apreciar e decidir.

O tema tem sido objecto de diversas decisões arbitrais em sentido maioritariamente coincidente, ainda que com algumas diferenças de fundamentação.

Entre essa jurisprudência arbitral tributária refiram-se, por exemplo e por serem mais recentes, as tomadas nos processos n.ºs 495/2023-T, 706/2022-T, 544/2022-T, 251/2022-T, 187/2022-T, 164/2022-T, 220/2020-T, 447/2022-T, 561/2022-T, 610/2023-T e, por se tratar de actividade semelhante, a proferida no processo n.º 655/2021-T, que aqui seguiremos de perto.

Como ficou bem patente no elenco de matéria de facto provada, a Requerente é uma sociedade cuja actividade principal assenta na produção de concentrado de polpa de tomate (inserida na secção CAE 10395 é um CAE da secção C, “Indústrias transformadoras”, dentro destas é um CAE da Divisão 10, “Indústrias alimentares”, Grupo 103, “Processamento e conservação de frutos e de produtos hortícolas”, Classe 1039, “Outro processamento e conservação de frutos e de produtos hortícolas”, Subclasse 10395, “Preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processo”, estando em causa apurar se tal actividade se enquadra no âmbito de aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

Ora, o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, aprovou um novo Código Fiscal do Investimento (CFI), através do qual foi revisto o RFAI, sendo que as actividades económicas relativamente às quais podem ser concedidos benefícios fiscais são as indicadas no artigo 2.º, aplicável por remissão do artigo 22.º, n.º 1, ambos dos do Código Fiscal ao Investimento, que referem:

“Artigo 2.º

Âmbito objetivo

1 - Até 31 de dezembro de 2020, podem ser concedidos benefícios fiscais, em regime contratual, com um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de

investimento, aos projetos de investimento, tal como são caracterizados no presente capítulo, cujas aplicações relevantes sejam de montante igual ou superior a (euro) 3 000 000,00.

2 - Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o 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:

- 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.

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

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

1. Da relevância da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro e da sua susceptibilidade de regular o acesso ao RFAI

Como vimos supra, entende a Requerida que os investimentos efectuados pela Requerente no contexto da sua actividade principal não se encontram no âmbito de incidência destes benefícios fiscais, designadamente em função do que se estatui no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, devendo ater-se ainda, nesta matéria, ao que se dispõe na Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, que estabelece a regulamentação para a aplicação dos benefícios fiscais ao investimento do RFAI.

A portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, refere, no seu Preâmbulo o seguinte:

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

Referindo os artigos 1.º e 2.º da identificada Portaria estabelecem o seguinte:

“Artigo 1.º

Enquadramento comunitário

Em conformidade com as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013 e com o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), não são elegíveis para a concessão de

benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.

Artigo 2.º

Âmbito setorial

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

- a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;*
- b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33 [...]”.*

Analisada a redacção das citadas normas, fica bem patente que o artigo 2.º, n.º 3, do CFI apenas concedeu – e bem – à regulamentação por portaria o poder de definir quais fossem, materialmente, o exercício dessas actividades.

Tal definição, que corresponderia a uma restrição da incidência objectiva de benefícios fiscais através de portaria (e recorde-se que onde se restringem benefícios fiscais alarga-se a incidência de imposto), afigurar-se-ia violadora do princípio constitucional da legalidade fiscal, na vertente de reserva (relativa) de lei, consagrado na norma que resulta das disposições conjugadas dos artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), e 198.º, n.º 1, alínea b) da Constituição da República Portuguesa, uma vez que se trata de matéria apenas susceptível de ser regulada por lei formal ou decreto-lei autorizado.

Ora, sendo certo que do n.º 5, do artigo 112.º da Lei Fundamental, resulta que «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 como é uma portaria.

Assim, e como se refere nas Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.º 169/2021-T e 655/2021-T, que vimos seguindo, e que nesta parte cita também a decisão atinente ao processo n.º 220/2020-T, *“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 actividades que nele se indicam poderem beneficiar do RFAI e não que pudessem ser alteradas, para menos, as actividades abrangidas.*

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

Sendo assim, a Portaria n.º 282/2014 não encontra norma habilitante no n.º 3 do artigo 2.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 actividades elencadas no artigo 2.º, n.º 2, do CFI, reconduz-se ao afastamento da aplicabilidade do benefício fiscal a essas actividades, extravasando a competência objectiva que foi atribuída aos membros do Governo pelo n.º 3 do artigo 2.º do CFI, que se restringia à indicação dos Códigos das actividades definidas no n.º 2 do mesmo artigo.

É certo que os diplomas de Direito da União que são invocados no Preâmbulo da Portaria n.º 282/2014, e a «necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais» aí referida, poderiam constituir «um fundamento constitucional e uma habilitação legal prévia da emanção de regulamentos internos» (Gomes Canotilho e Vital Moreira, CRP anot., 4ª edição, volume II, pág. 78), mas tal habilitação não é admissível quando «seja incompatível com a ordem material de competências constitucionalmente estabelecida (excluem-se, pois, regulamentos de actuação de directivas em matérias de reserva de lei)» (obra e local citados), 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 (vide a ante citada Decisão Arbitral).”

Ou seja, ao contrário do que pretende a Requerida, é manifesto que a Constituição proíbe que a Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, afaste a possibilidade de a Requerente restringir o âmbito do benefício fiscal definido no artigo 2.º, n.º 2, do CFI.

Tal fundamento, se isolado, poderia ser de molde a implicar a imediata anulação dos actos tributários em crise, mas, na verdade, os SIT sustentam também a correcção efectuada na violação, pela Requerente, do disposto no artigo 22.º, n.º 1 do CFI, pelo que cumpre aferir se a mesma se verifica.

2. Da potencial ilegalidade da dedução à colecta em aplicação do RFAI feita pela Requerente por alegadamente se tratar de actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC

A autorização legislativa conferida pelo artigo 2.º, n.º 3, alínea c), da Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho indica que o RFAI visa *“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”*.

Por outro lado, o artigo 2.º do CFI elenca as actividades que podem usufruir de benefícios fiscais, entre as quais inclui, como vimos, a *“indústria transformadora”* (alínea a) do n.º 2), frisando o cumprimento 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”*.

E, na mesma senda, 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”*.

Como consta dos factos provados, embora na Declaração de Rendimentos de 2021 e, consequentemente, na autoliquidação não tenha sido deduzida à colecta de IRC o benefício Fiscal relativo ao RFAI, a Requerente apresentou reclamação graciosa para exercer esse direito, o qual foi negado pela Requerida por considerar que os investimentos foram efectuados no âmbito de uma actividade agrícola (produção de molhos e polpa de tomate), correspondente ao CAE 10394.

Entende a Requerida que tal actividade “de produção de concentrado de tomate, molhos ou polpa de tomate” é excluída do âmbito de aplicação do RFAI, uma vez que, no seu entender, a Requerente exerce uma actividade que se encontre excluída do âmbito sectorial das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

E que da transformação de produtos agrícolas (tomate) resulta um novo produto enumerado no Anexo I do TFUE e que, por isso e para estes efeitos, é considerado pela legislação comunitária com um produto agrícola.

Contudo, não assiste razão à Requerida, também nesta matéria.

3. Da exclusão do benefício fiscal pela aplicação das OAR

Relativamente às OAR, a Requerida entende que a exclusão da actividade da Requerente decorre do seu ponto 10, no qual se pode ler o seguinte: *“A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os setores de atividade económica (9), com exceção da pesca e da aquicultura (10), da agricultura (11) e dos transportes (12), que estão sujeitos a regras especiais previstas em instrumentos jurídicos específicos, suscetíveis de derrogar total ou parcialmente as presentes orientações. A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas. As presentes orientações aplicam-se a medidas de auxílio em apoio de atividades fora do âmbito do artigo 42.º do Tratado, mas abrangidas pelo regulamento relativo ao desenvolvimento rural, e cofinanciadas pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural ou concedidas como um financiamento nacional em suplemento dessas medidas cofinanciadas, salvo previsão em contrário das regras setoriais.”*

Na nota de rodapé (11), relativa à agricultura, refere-se que *“(o)s auxílios estatais à produção primária, 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 sector agrícola”.

Ora, decorre da leitura do Relatório de Inspeção Tributária, na opinião da Requerida, que os produtos transformados e comercializados pela Requerente não mudam, no essencial, a natureza dos produtos que lhes deram origem, mantendo assim, não obstante a transformação operada pelo sujeito passivo, a natureza de produtos agrícolas.

Daí, e considerando as normas que antecedem, uma vez que as actividades de transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado se encontram excluídas do âmbito do RFAI, conclui a Requerida pela inelegibilidade dos investimentos feitos pela Requerente, para efeitos desse benefício fiscal.

A Requerente, naturalmente, opõe-se a tal entendimento, considerando que a permanência dessa qualificação se afigura irrelevante, por não estarem essas actividades excluídas do RFAI.

E de facto, nas «Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos sectores 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 que *“em virtude das especificidades do setor, não se aplicam aos auxílios à produção de produtos primários as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (27). Aplicam-se, no entanto, à transformação de produtos agrícolas e à comercialização de produtos agrícolas, dentro dos limites fixados nas presentes orientações.”*

Ora, tal como se relembra na decisão arbitral proferida no processo n.º 169/2021-T, *“resulta do teor expresso desta segunda parte do ponto (33) (que) 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.*

Além do que, na secção 1.1.1.4., ponto (168), das mesmas «Orientações da União Europeia relativas aos auxílios estatais nos sectores 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.”*

E daqui se afigura a este tribunal, como àquele que proferiu a decisão cujo fundamento se acabou de citar, que a actividade da Requerente, de transformação e comercialização de polpa e molhos temperados à base de tomate, *“não é uma das «actividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR's» a que se refere a parte final, do artigo 22.º do CFI, e, pelo contrário, desde que satisfaçam as condições previstas no RGIC (o Regulamento (UE) n.º 651/2014, referido na alínea (a)), ou nas OAR, ou na secção em que se insere este ponto (168), são permitidos os auxílios estatais”*.

4. Da exclusão do benefício fiscal pela aplicação do RGIC

A Requerida entende que a actividade da Requerente se integra no conceito de transformação de produtos agrícolas e que, consequentemente, como o produto final desta actividade é um produto agrícola, porque enumerado no Anexo I do Tratado, tal actividade está excluída do RGIC, de acordo com o seu Considerando (11).

Ora, conforme se retira do 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, tendo em conta o que se dispõe no artigo 2.º, n.º 2 do mesmo CFI.

Já o n.º 3, do artigo 1.º, do RGIC afasta a aplicação deste diploma sempre e quando se trate de “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*”.

O que, *a contrario*, implica que auxílios que não tenham tais características se encontram dentro do âmbito de aplicação do RGIC, como são os que estão aqui em causa, pelo que *in casu* a aplicação do benefício fiscal do RFAI também não é afastada pelo RGIC.

Do mesmo modo, também o artigo 13.º, alínea b), do RGIC, confirma a sua aplicação à actividade 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 sectores específicos de actividade económica*”, mas esclarecendo que não é, como tal, considerada “*a transformação de produtos agrícolas*”.

Nestes termos, conclui-se que também por esta via se deve enquadrar a actividade da Requerente como passível de beneficiar do RFAI, posto que a mesma não se enquadra entre as actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação do RGIC, que se prevê na parte final do artigo 22.º do CFI.

Em consequência, decide este tribunal declarar a ilegalidade do acto de indeferimento e da Liquidação impugnados, por vício de violação de lei, mormente dos artigos 2.º e 22.º do CFI.

Dos juros indemnizatórios

O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT confere aos tribunais arbitrais tributários a funcionar no CAAD o poder de determinar o pagamento de juros indemnizatórios sempre e quando estejam reunidos os requisitos do direito aos mesmos, comprovados no decurso do processo arbitral.

Ora, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

Tal como decidido no Acórdão n.º 8/2025 de 28 de Maio de 2025, no Processo n.º 78/22.6BALS — Pleno da 2.ª Secção do STA, publicado no DR 1.ª Série de 9 de Julho de 2025, *“Perante a desaplicação de norma legal com fundamento na sua desconformidade com o Direito da União Europeia (...), a consequente obrigação da AT de reconstituição da situação ex ante impõe, não apenas a restituição dos montantes indevidamente pagos a título de imposto (retido), mas também o pagamento de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento, expresso ou tácito, do meio impugnatório administrativo intentado (...) até à data do processamento da respectiva nota de crédito”*, serão devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa (23.01.2025) até à data em que for efectivado o respectivo reembolso.

DECISÃO

Nestes termos, e com base nos fundamentos de facto e de direito supra enunciados, decide-se julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

Em consequência, decide-se:

- (a) Declarar a ilegalidade e anular a liquidação de IRC referente exercício de 2021, com o n.º ...2024... na parte referente à dedução à colecta do RFAI, no montante de 119.941,67 €.
- (b) Determinar a restituição à Requerente das quantias indevidamente pagas, no valor

de € 119.941,67 (cento e dezanove mil, novecentos e quarente e um euros e sessenta e sete cêntimos), referentes a IRC;

(c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados, desde a data do indeferimento da Reclamação, 23.01.2025 inclusive, até integral reembolso;

(d) Condenar a Requerida nas custas do processo, em razão do decaimento.

VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º

1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem

Tributária fixa-se ao processo o valor de 119.941,67 € (cento e dezanove mil, novecentos e quarente e um euros e sessenta e sete cêntimos), conforme indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em 3.060,00 € que fica a cargo da Requerida.

Notifique-se

CAAD, 12 de Janeiro de 2026

Os Árbitros,

(Prof.º Doutor Victor Calvete – Presidente)

(Filomena Salgado de Oliveira – Adjunta e relatora)

(Prof. Doutor Gustavo Gramaxo Rozeira – Adjunto)

(A redacção do presente documento rege-se pela ortografia antiga)