

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 38/2026-T

Tema: IRC; RFAI – atividade de preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas (CAE 10395)

SUMÁRIO:

- I. A exclusão sectorial prevista no artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, não é absoluta quanto às atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas: nos termos do artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, conjugado com o ponto 12 das Orientações relativas aos Auxílios Estatais com Finalidade Regional e com os pontos 33 e 168 das Orientações no Setor Agrícola, tais atividades só ficam excluídas de auxílios com finalidade regional (como é o RFAI), quando o auxílio seja fixado com base no preço ou na quantidade de produtos adquiridos a produtores primários, ou subordinado à sua repercussão nesses produtores.**
- II. A qualificação de uma atividade como "transformação de produtos agrícolas" não implica, por si só, a sua exclusão do âmbito de aplicação do RGIC e das OAR, uma vez que as próprias Orientações no Setor Agrícola (pontos 33 e 168) preveem expressamente a possibilidade de os Estados-Membros concederem auxílios a essa atividade ao abrigo do RGIC ou das OAR, e não apenas ao abrigo do regime específico previsto para o setor agrícola.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.^a Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dra. Sofia Jorge Gonçalves Xavier (vogal e relatora) e Dr. Luís Ricardo Farinha Sequeira (vogal), designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo constituído no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I – Relatório e saneamento

1. A contribuinte **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º ..., com sede no ..., Rua ..., ...-... ..., Covilhã, doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 12 de janeiro de 2026, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro (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 de março, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente apresentou o PPA tendo em vista a declaração de legalidade e anulação parcial da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) plasmada na declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC n.º..., referente ao exercício de 2022, da qual resultou o montante total a recuperar de € 1.378.016,72, bem como da decisão final de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2025..., deduzida contra aquele ato tributário, peticionando a restituição do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.

5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), e 8.º do RJAT, e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 23 de março de 2026; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
7. Por Despacho de 24 de março de 2026, foi a AT notificada para, nos termos do artigo 17.º do RJAT, apresentar resposta ao PPA e juntar o processo administrativo (“PA”).
8. A AT apresentou a sua Resposta e o PA em 5 de maio de 2026.
9. Instada, por Despacho de 18 de maio de 2026, foi confirmada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
10. No dia 17 de junho de 2026, teve lugar na sede do CAAD a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT.
11. A Requerente e a Requerida apresentaram alegações em 2 de julho de 2026.
12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade, e encontram-se devidamente representadas.
13. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial anónima, com sede em território português, que exerce a atividade principal de produção e transformação de produtos à base de frutas e hortícolas em preparados para a indústria alimentar, que posteriormente comercializa, à qual corresponde o CAE 10395 – Preparação e conservação de frutos e produtos hortícolas por outros processos (cfr. Referido no artigo 4.º do PPA e artigo 15.º da resposta ao PPA, facto não controvertido).
2. No âmbito da sua atividade principal, a Requerente empreendeu, a partir do ano de 2022, com prosseguimento nos anos de 2023 e 2024, um projeto plurianual de expansão da sua

3.

unidade fabril sita em Tortosendo, com vista ao reforço da capacidade instalada de produção e de armazenagem, do qual fizeram parte, no exercício em causa, obras de ampliação das instalações e a criação de novos espaços funcionais, designadamente para descarga, pesagem de ingredientes e controlo de qualidade e de alérgenos (cfr. artigo 10.º do PPA, facto não contestado pela Requerida).

3. A Requerente procedeu, ainda, no período de tributação de 2022, à aquisição de equipamento produtivo e informático diverso e à criação de uma nova linha de produção, vocacionada para a concentração e o arrefecimento de fruta (cfr. artigo 11.º do PPA, facto não contestado pela Requerida).
4. O conjunto destes investimentos, no montante global de € 2.557.227,31, foi qualificado pela Requerente como elegível para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento ("RFAI"), correspondendo-lhe uma dotação apurada de € 639.306,83 (cfr. documentos n.ºs 6 e 7 juntos ao PPA).
5. Em 5 de junho de 2023, a Requerente entregou a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2022, à qual foi atribuído o n.º..., na qual inscreveu, no campo 355 do quadro 10, o montante de € 348.686,86 a título de benefícios fiscais – correspondente a € 178.169,34 de dotação do Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial ("SIFIDE") e a € 170.517,52 de dotação do Incentivo Fiscal à Recuperação ("IFR") –, sem que aí constasse qualquer valor a título de RFAI, e sem que tivesse sido inscrito qualquer montante no campo 714 do quadro 074 do anexo D a essa declaração, respeitante à dotação do período a título deste último benefício (cfr. documento n.º 1 junto ao PPA).
6. Da declaração referida no número anterior resultou um montante de imposto a recuperar de € 1.378.016,72 (cfr. documento n.º 1).
7. Em 29 de maio de 2025, a Requerente procedeu à submissão de nova declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2022, à qual foi atribuído o n.º..., na qual inscreveu, no campo 355 do quadro 10, o montante de € 339.646,22 a título de benefícios fiscais, correspondente a € 169.128,70 de dotação de SIFIDE e a € 170.517,52 de dotação de IFR, mantendo-se, também nesta declaração, a não inscrição de qualquer valor a título de RFAI,

da qual resultou imposto a recuperar no montante de € 1.212.422,57 (cfr. documento n.º 8 junto ao PPA).

8. No âmbito de uma revisão interna de procedimentos, a Requerente identificou não ter procedido, em nenhuma das declarações referidas nos números anteriores, à dedução à coleta da dotação de RFAI apurada na sua esfera em resultado dos investimentos identificados nos factos 2 e 3 supra, no montante de € 639.306,83, do qual, por efeito dos limites legais aplicáveis à dedução no período, seria de considerar, no exercício de 2022, o montante de € 268.318,33 – a inscrever no campo 355 do quadro 10 e no campo 715 do quadro 074 do anexo D –, com reporte do remanescente, no montante de € 370.988,50, para os períodos seguintes, mediante inscrição no campo 716 do mesmo quadro (cfr. artigos n.ºs 22.º, 23.º e 24.º do PPA).
9. Considerando a dotação de RFAI referida no número anterior, as deduções à coleta a inscrever no campo 355 do quadro 10 ascenderiam a € 460.971,53 – correspondendo € 178.169,34 a SIFIDE, € 14.483,86 a IFR e € 268.318,33 a RFAI –, e não aos € 348.686,86 efetivamente inscritos, do que resultaria um montante de imposto a recuperar de € 1.490.301,39, em lugar dos € 1.378.016,72 apurados na declaração submetida (cfr. artigos n.ºs 25.º e 26.º do PPA).
10. Em 4 de junho de 2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC resultante da declaração Modelo 22 referida no facto 7 supra, à qual foi atribuído o n.º ...2025..., pedindo o reconhecimento da dotação de RFAI referida nos factos 8. e 9. supra e a correspondente correção da autoliquidação, com o consequente reembolso adicional de € 112.284,67 (cfr. documento n.º 3 junto ao PPA).
11. Por despacho de 29 de setembro de 2025, a AT indeferiu a reclamação graciosa, com fundamento exclusivo na não elegibilidade setorial da atividade exercida pela Requerente para efeitos do RFAI, tendo considerado prejudicada, nessa medida, a apreciação das restantes condições legalmente exigidas para o reconhecimento do benefício fiscal (cfr. documento n.º 2 junto ao PPA, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).
12. Em 12 de janeiro de 2026, a Requerente apresentou no CAAD o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria de facto não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e nos documentos que constam do PA.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributários (“CPPT”) e artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29º, 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 Lei Geral Tributária (“LGT”), 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) e artigos 5.º, n.º 2, e 411.º do CPC).
3. 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).
4. 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).

III. Matéria de direito

A questão essencial que é objeto do presente processo é a de saber se a atividade da Requerente no setor da produção e transformação de produtos à base de frutas e hortícolas em preparados para a indústria alimentar se enquadra no âmbito de aplicação do RFAI.

A Requerente alega, em suma, que a sua atividade principal, correspondente ao CAE 10395, se enquadra na divisão 10 da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas ("indústrias transformadoras"), nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea a), do Código Fiscal do Investimento ("CFI") e do artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 282/2014, sem que se verifique qualquer das situações que, nos termos do artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do Regulamento Geral de Isenção por Categoria ("RGIC"), excluem os auxílios ao setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas – a saber, a fixação do auxílio em função do preço ou da quantidade de produtos adquiridos a produtores primários, ou a repercussão do auxílio nesses produtores. Defende ainda que, à luz do disposto nos pontos 11 e 12 das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2022-2027 ("OAR") e dos pontos 33 e 168 das OAR no setor agrícola, a atividade de transformação e comercialização de produtos hortofrutícolas se encontra abrangida, e não excluída, pelo âmbito setorial daqueles instrumentos.

A Requerida contrapõe que a atividade da Requerente consiste na transformação de produtos enumerados no Anexo I do Tratado de Funcionamento da União Europeia ("TFUE") em produtos que continuam a integrar essa lista, o que consubstancia "transformação de produtos agrícolas" na aceção do artigo 2.º, ponto 10, do RGIC, estando, nessa medida, excluída do âmbito de aplicação do RGIC e das OAR, por remissão da respetiva nota de rodapé 18, e sujeita antes às OAR no setor agrícola, regime que diz que o legislador nacional não estendeu ao RFAI.

III.A. Do direito aplicável

O RFAI constitui um regime de auxílios com finalidade regional, aprovado ao abrigo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014 (RGIC), que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do TFUE, integrado no CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, nos seus artigos 22.º a 26.º.

Dispõe o n.º 1 do artigo 22.º do CFI que:

"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 setorial de aplicação das OAR e do RGIC".

Resulta desta norma que a elegibilidade setorial do RFAI assenta numa dupla condição, cumulativa: por um lado, que a atividade do sujeito passivo se enquadre nos setores enunciados no n.º 2 do artigo 2.º do CFI e nos correspondentes CAE definidos por portaria; e, por outro, que essa mesma atividade não se encontre excluída do âmbito setorial das OAR e do RGIC – sendo esta segunda condição, como adiante se verá, o cerne da divergência entre as Partes.

Por sua vez, estabelece o artigo 2.º, n.º 2, alínea a), do CFI:

"2 – Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito setorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2022-2027 (OAR), publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 153/1, de 29 de abril de 2021, e no RGIC:
a) Indústria extrativa e indústria transformadora."

A indústria transformadora é, assim, expressamente incluída pelo legislador no elenco de atividades económicas potencialmente elegíveis para o RFAI, remetendo o n.º 3 do mesmo artigo para portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e economias, a definição dos respetivos códigos de atividade (CAE).

Em execução dessa remissão, dispõe o artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro:

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

Já o artigo 2.º, alínea b), da mesma Portaria dispõe:

"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:

[...]

b) Indústrias transformadoras – divisões 10 a 33."

Da conjugação destas duas normas resulta que a inclusão de um CAE nas divisões 10 a 33 não é, por si só, suficiente para assegurar a elegibilidade da atividade. A inclusão opera sempre "sem prejuízo" das exclusões setoriais do artigo 1.º.

Quanto ao Direito da União Europeia, dispõe o artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC:

"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 dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa;

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

Trata-se de uma exclusão de âmbito circunscrito, isto é, o RGIC não afasta genericamente do seu âmbito de aplicação toda e qualquer atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas, mas apenas os auxílios que, quanto a essas atividades, revistam uma das duas modalidades específicas ali enunciadas. E o artigo 2.º do RGIC, sob a epígrafe "Definições", esclarece o que deve entender-se por essas atividades:

"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."

No que respeita aos auxílios com finalidade regional em particular, dispõem as OAR no seu ponto 11:

"11. A Comissão aplicará os princípios estabelecidos nas presentes orientações aos auxílios com finalidade regional em todos os outros setores da atividade económica, com exceção dos setores sujeitos a regras específicas em matéria de auxílios estatais, em especial o setor da pesca e da aquicultura, da agricultura, dos transportes, da banda larga e da energia, a não ser que o auxílio estatal seja concedido nesses setores como parte de um regime horizontal de auxílios ao funcionamento com finalidade regional."

Pode ler-se, ainda, na nota de rodapé 18 respeitante ao acima mencionado ponto 11 das OAR, que:

"(18) 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 relativas aos auxílios estatais no setor agrícola".

O ponto 12 acrescenta, contudo, que:

"12. A Comissão aplicará os mesmos princípios estabelecidos nas presentes orientações no que se refere à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas (...)".

Por fim, as OAR do setor agrícola, para as quais aquela nota de rodapé remete, dispõem, no seu ponto 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."

E no ponto 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 [...];

(b) Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional;

(c) As condições estabelecidas na presente secção."

Do que precede resulta, desde já, um dado relevante para a apreciação que se segue: mesmo reconduzindo-se a atividade da Requerente ao conceito de "transformação de produtos agrícolas", tal não implica, sem mais, a sua exclusão do âmbito de aplicação do RGIC e das OAR, uma vez que as próprias OAR do setor agrícola preveem expressamente a possibilidade de os Estados-Membros concederem auxílios a essa atividade ao abrigo do RGIC ou das OAR, e não apenas ao abrigo do regime agrícola específico.

III.B. Da elegibilidade setorial da atividade da Requerente para efeitos do RFAI

Como resulta dos factos provados, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa fundou-se exclusivamente no entendimento de que a atividade principal da Requerente – preparação e conservação de frutos e de produtos hortícolas por outros processos, CAE 10395 – consubstancia uma transformação de produtos agrícolas de que resulta um produto que continua a integrar o Anexo I do TFUE, nos capítulos 7, 8 e 20, ficando, nessa medida, excluída do âmbito de aplicação do RGIC e das OAR, e sujeita apenas ao OAR no setor agrícola, que o legislador nacional não terá estendido ao RFAI.

Não acompanha o Tribunal este entendimento. É pacífico, na jurisprudência arbitral que se tem debruçado sobre a matéria – de que são exemplo as decisões proferidas nos processos n.ºs 220/2020-T, de 12 de outubro de 2020; 670/2020-T, de 16 de setembro de 2021; 655/2021-T, de 21 de junho de 2022; 447/2022-T, de 30 de março de 2023; 897/2023-T, de 15 de julho de 2024; 203/2023-T, de 1 de abril de 2024; e 613/2024-T, de 9 de janeiro de 2025 –, que a

qualificação de uma atividade como transformação de produtos agrícolas não implica, por si só, a sua exclusão do âmbito setorial do RFAI.

Com efeito, e conforme já se referiu supra, a exclusão prevista no artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC apenas opera nas duas situações especificamente enunciadas naquela norma.

Acresce que a fundamentação do indeferimento se limita a subsumir a atividade da Requerente ao conceito abstrato de "transformação de produtos agrícolas", sem que em momento algum se demonstre a verificação de qualquer dos dois requisitos específicos de que depende, nos termos do artigo 1.º, n.º 3, alínea c), do RGIC, a efetiva exclusão do benefício, isto é, que o montante do auxílio seja fixado com base no preço ou na quantidade de produtos adquiridos a produtores primários, ou que a sua atribuição fique subordinada à repercussão nesses produtores.

Recaindo sobre a Requerida o ónus de provar os pressupostos de que fez depender a sua atuação (cfr. artigo 74.º, n.º 1, da LGT), e não tendo essa prova sido feita, nem sendo, de resto, exigível, porquanto o RFAI é calculado em função do investimento relevante realizado e da criação e manutenção de postos de trabalho (entre outros requisitos), e não do preço ou da quantidade de matéria-prima adquirida a produtores primários, nem da sua repercussão nestes, não pode a exclusão prevista naquela norma ter-se por verificada.

Também não se encontra a atividade da Requerente excluída pelas OAR. Como se viu supra, o ponto 12 das OAR estabelece que a Comissão aplicará os princípios nelas estabelecidos *"no que se refere à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas"*, ao passo que os pontos 33 e 168 das OAR do setor agrícola, para as quais remete a nota de rodapé 18 do ponto 11 das OAR, prevêm expressamente que os Estados-Membros podem conceder auxílios a investimentos relacionados com a transformação e a comercialização de produtos agrícolas, desde que satisfeitas as condições de um dos instrumentos aí enunciados (as OAR e o próprio RGIC).

Como concluiu o Tribunal Arbitral no processo n.º 220/2020-T, em termos que se acompanham, *"a atividade de transformação e comercialização [de produtos agrícolas] não se encontra excluída do âmbito de aplicação sectorial das OAR [...], sendo, pelo contrário, abrangida por este instrumento"*.

Conclui-se, assim, que a atividade principal desenvolvida pela Requerente se insere nos setores especificamente previstos para efeitos do RFAI, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea a), do CFI e do artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 282/2014, não estando excluída do âmbito setorial de aplicação das OAR nem do RGIC.

Enfermam, por conseguinte, de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, os atos tributário e decisório controvertidos, que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Em consequência, fica prejudicado o conhecimento das questões constitucionais suscitadas pela Requerente no PPA.

IV. Juros indemnizatórios

Peticiona, ainda, a Requerente a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT.

Dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT serem devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"*, sendo os mesmos contados, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, desde a data em que o montante correspondente seria devido até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

De harmonia com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão vincula a AT, nos exatos termos da procedência da decisão a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe restabelecer a situação que existiria caso os atos tributário e decisório controvertidos não tivessem sido praticados, o que está em sintonia com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Não obstante o erro inicial ter constado da Declaração Modelo 22 apresentada pela Requerente, não se pode deixar de considerar que, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, fez errada interpretação e aplicação do direito aplicável e que, desde esse momento, o erro que afeta os atos controvertidos sido exclusivamente imputável à Requerida, Assim sendo, a Requerente direito a juros indemnizatórios, calculados sobre o montante de que foi indevidamente privada em consequência da não consideração da dotação de RFAI, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até à emissão da respetiva nota de crédito, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.

V. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

- a) Declarar a ilegalidade e anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., bem como a autoliquidação de IRC controvertida, na parte relativa à não inscrição e dedução da dotação de RFAI apurada na esfera da Requerente no exercício de 2022, no montante de € 639.306,83;**
- b) Condenar a Requerida na restituição à Requerente do montante correspondente ao imposto que deixou de ser reembolsado em consequência da não aceitação da dedução da dotação de RFAI, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e do artigo 61.º, n.º**

5, do CPPT, contados desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até à emissão da respetiva nota de crédito;

c) Condenar a Requerida nas custas do processo arbitral, em razão do decaimento.

VI. Valor da causa

De harmonia com o disposto nos artigos 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 **€ 639.306,83**.

VII. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 9.486,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, em razão do decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de setembro de 2026

Os Árbitros,

Rita Correia da Cunha

Sofia Jorge Gonçalves Xavier

Luís Ricardo Farinha Sequeira