

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 744/2025-T

Tema: IRC-RFAI-Criação de postos de trabalho e aumento da capacidade do estabelecimento.

SUMÁRIO:

- a) O quadro legal aplicável ao acesso ao benefício fiscal do RFAI não exige que o Requerente apresente como prova do investimento uma certificação por uma entidade externa que ateste o efetivo aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente ou que o aumento da capacidade produtiva tenha de ser atestado, aferido ou auditado por entidade terceira;
- b) Por outro lado, o RFAI exige que os investimentos sejam aptos a aumentar a capacidade do estabelecimento, mas não impõe como resultado um aumento efetivo e imediato da capacidade produtiva de um estabelecimento existente;
- c) Constitui jurisprudência reiterada que “nem a letra, nem a *ratio legis* do art.º 22, n.º 4, al. f), do CFI, autorizam a interpretação da expressão "criação de postos de trabalho" com o sentido de "criação líquida de postos de trabalho" (cfr., entre outros, o Acórdão do STA de 14/01/2026, proferido no Processo n.º 425/23.3BEAVR).

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1- A..., Unipessoal, Lda., NIPC..., com sede na Rua ... n.º..., ...-... Linda-A-Velha, veio requerer a constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 e 10.º, n.º 1, alínea *a)* e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da

Arbitragem em Matéria Tributária, (doravante, RJAT), para apreciar a legalidade do ato de liquidação de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2022, bem como do despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra aquele ato, autuada com o n.º ...2024..., requerendo ainda o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2- Em 27-08-2025, o pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e, subseqüentemente, notificado à Requerida.

Por requerimentos de 26-09-2025 e de 23-10-2025, a Requerente procedeu à junção aos autos de documentos.

As Árbitras designadas pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitaram as respetivas designações.

Em 10-10-2025, o Ex.mo Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT.

Decorrido o prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT sem que as partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 28-10-2025.

3- A fundamentar o pedido alega a Requerente:

- a) O investimento efetuado, direcionado à produção de bebidas de cereais e solúveis, visa o aumento da capacidade produtiva da unidade fabril de ... ;
- b) Com referência ao ano de 2022, o investimento efetuado, considerado relevante para efeitos de RFAI, ascendeu ao montante total de 6.767.454,71 €, correspondendo a uma dotação em sede daquele benefício de 1.691.863,68 €, segundo as rúbricas: a) € 1.220,00 na aquisição e instalação de duas unidades de tratamento de ar, ligadas ao sistema EGRON, visando assegurar a desumidificação do ar que entra na torre de secagem, melhorando, assim, a performance da linha. Como explicado, “a unidade de tratamento de ar visa fornecer ar tratado para os peneiros, e a outra unidade de tratamento de ar, após o processo de secagem, visa fornecer ar tratado no circuito de ar da torre de secagem, indispensável no contexto do aumento de capacidade preconizado”. Destarte, a instalação da UTA, que fornece ar aos peneiros (rotex), arrefecedor, bag filter e torre de secagem, permitiu o aumento da eficiência em receitas com níveis de açúcar mais elevados; b) € 1.737,74, na construção de um novo posto de transformação, por forma a aumentar a capacidade elétrica de ... e, assim, acomodar o aumento da capacidade

perspetivado no contexto do investimento; c) € 63.906,67 na instalação de novos equipamentos de controlo de massas líquidas, que permitem a monitorização e controlo, em tempo real, das novas linhas de produção, assim reduzindo as potenciais perdas por sobredosagem e permitindo a maximização da capacidade produtiva das linhas; d) € 5.748.035,87, na instalação de novas células de extração de bebidas de cereais, com o objetivo de atingir o output necessário para maximizar a utilização da torre de secagem (resultando no aumento de capacidade referido), as quais estão alinhadas com os mais exigentes padrões em termos de segurança da operação; e) No valor de € 825.536,62 na aquisição e instalação de um novo torrador para garantir o aumento de capacidade; f) € 127.017,81 na aquisição de novos equipamentos informáticos (infraestrutura) de suporte à atividade produtiva, para assegurar o correto funcionamento dos novos equipamentos e o aumento de capacidade perspetivado

- c) Estes investimentos, concretizados ao nível do processo produtivo das bebidas de cereais, potenciaram o aumento de capacidade instalada, e por essa via da produção da Requerente.
- d) Estes investimentos permitiram, também, a contratação de dois novos colaboradores.
- e) Quanto à relevância de cada um dos referidos componentes do investimento e o seu contributo para o aumento da capacidade da Requerente, alega a Requerente que: i) A instalação do novo posto de transformação, para além de ter maior potência (mais 2 MegaWatts, face ao anteriormente existente), permitiu o incremento da eficiência energética e, conseqüentemente, potenciou o aumento da produção; ii) A instalação do novo posto de transformação não implicou o desmantelamento do anterior que ainda se encontra operacional na presente data; iii) No que diz respeito aos equipamentos informáticos (infraestrutura) de suporte à atividade produtiva, releva salientar que este investimento ocorreu tanto em hardware, como em software (atualização indispensável ao bom funcionamento dos restantes equipamentos instalados), o que denota a relevância deste investimento para o aumento de produção globalmente considerado, permitindo maior processamento de informação e o mais rápido processamento de dados; iv) Quanto às unidades de tratamento de ar (ou UTA), estas permitem desumidificar o ar que vai abastecer os consumidores rotex (umas espécies de peneiros),

arrefecedor, bag filter e a torre de secagem, sendo equipamentos indispensáveis ao fabrico das bebidas de cereais, que dependem do bom funcionamento destas espécies de desumidificadores; v) A aposta na instalação dos novos equipamentos de controlo de massas líquidas permitiu, tal como se pretendia, a redução das perdas e a maximização da capacidade produtiva por linha; vi) A torre de secagem, com uma altura de cerca de cinco andares, o produto a ser seco, que se encontra ainda no estado líquido, é introduzido pelo topo da torre, e, após o processo de evaporação estar concluído, é extraído, já no estado sólido, pelo fundo da torre de secagem, sendo certo que o investimento efetuado nesta área do processo produtivo permitiu o aumento da eficiência produtiva; vii) A obra de instalação das novas células de extração de bebidas de cereais, que se iniciou em janeiro de 2022, e cujo início de funcionamento ocorreu a 26 de março de 2023, implicou a deslocalização dessa parte produtiva para um novo edifício, de maior dimensão, atendendo a que o tamanho das células instaladas era maior do que o edifício anteriormente existente para o efeito; viii) O teor de sólidos aumentou de 11% para 15%, pois sendo libertada menos água – o que só foi possível graças à instalação destas unidades de tratamento de ar – há maior produção de sólidos por hora e, conseqüentemente, aumento da produção em sentido estrito; ix) Graças à instalação destas novas células de extração a produtividade da Requerente aumentou em toda a linha, sendo de destacar o duplicar da capacidade de carga, de 300 kg para 600 kg, o que resulta num aumento de rendimento de 133%, tendo em consideração os anteriores 600kg/h (pré-projecto) para os atuais 1400 kg/h (após a implementação do projeto de investimento em análise); x) A instalação de um novo torrador, que torna o processamento mais rápido, aumentando a cadência e, em consequência, a produtividade da Requerente, o que explica que, após a implementação e ativação do investimento em análise, exista maior capacidade instalada, resultando na produção de mais toneladas/hora do que antes do investimento.

- f) Em suma, e como se referiu na descrição do investimento inicial, o investimento levado a cabo em 2022 permitiu “um aumento de capacidade de 0,95 ton/hora para 1,13 ton/hora, o que em si representa um acréscimo de, aproximadamente, 19% da referida

capacidade” comparando o ano anterior ao projeto (ou seja, o ano de 2021) com o ano de 2024 (dados mais recentes).

- g) É relevante salientar que este investimento permitiu, igualmente, a diminuição de perdas de 19% para 16% nesta fase do processo produtivo, o que significa que com a mesma quantidade de matéria-prima a torrar (cerca de 5.400Kg) se consegue obter mais produto final (cerca de 1.600kg de produto final torrado, dependendo da matéria-prima, quando anteriormente apenas se conseguia obter cerca de 800kg).
- h) A Requerente contesta a decisão tomada pela Autoridade Tributária porquanto, na sua ótica, o investimento efetuado permitiu o aumento da capacidade do estabelecimento e proporcionou a criação de dois novos colaboradores associados ao investimento efetuado.
- i) Concluindo, por conseguinte, que se mostram verificados todos os requisitos para beneficiar do RFAI. Em abono da sua posição, invoca anteriores decisões jurisdicionais proferidas nos processos números 567/2021-T, de 15/07/2022, 156/2022-T, de 13/01/2023, 689/2024-T, de 21/03/2025, 300/2022-T, de 12/12/2022, 590/2023-T, de 24/04/2024, 546/2020-T, de 17/01/2022, entre outras.

4- A Requerida apresentou resposta argumentando, entre o mais:

- a) A Autoridade Tributária indefere a reclamação graciosa por entender que a Requerente não demonstrou que o investimento feito no estabelecimento de ... determinou o aumento da capacidade do estabelecimento. Por outro lado, a Autoridade Tributária desconsidera a dotação do RFAI com base no alegado incumprimento do requisito relativo à “criação de postos de trabalho” associados ao investimento porquanto entendeu que a prova produzida pela Requerente, em sede de reclamação graciosa, era insuficiente para demonstrar o aumento efetivo dos postos de trabalho, bem como a sua conexão com o investimento.
- b) *Para a Requerida o ónus da prova em relação ao RFAI pertence à Requerente e apesar de toda a documentação junta entende que não ficou demonstrado: a) Que se verificou a criação de postos de trabalho em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI e que os mesmos foram mantidos, pelo menos até à presente data; b) Que, para*

além do referido na alínea anterior, se verificou um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, nos termos acima descritos.”

- c) Iniciando a análise pelos documentos juntos aos autos com o objetivo de comprovar a criação de postos de trabalho, é de referir que a Requerente, em sede administrativa não remeteu os Anexos A e B do Relatório Único de “Informação sobre Emprego e Condições de Trabalho” relativo aos anos de 2021, 2022 e 2023, que lhe foram solicitados no Ofício n.º ...- DJT/2024, de 14 de outubro de 2024; Remeteu apenas cópia de um contrato de trabalho, celebrado por tempo indeterminado e com produção de efeitos a 15 de agosto de 2022, acrescentando que «existem também outros postos de trabalho criados, mas na altura (como acontece com muitas empresas) foram celebrados contratos a termo, não obstante os mesmos já se terem reconvertido atualmente em contratos sem termo e manterem-se plenamente ativos».
- d) O mesmo defendeu quanto à prova de que o investimento contribuiu para o aumento da capacidade do estabelecimento, porquanto não obstante os documentos apresentados faltam documentos relevantes, tais como um projeto de investimento certificado por qualquer entidade terceira idónea para auditar/aferir a veracidade dos factos.
- e) A mera declaração da Requerente não é, com o devido respeito, suficiente nem pode servir para comprovar os factos pretendidos.
- f) O RFAI pretende apenas incentivar o investimento novo e adicional que seja, simultaneamente, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de postos de trabalho criados e incremental ainda em termos de capacidade instalada.
- g) A elegibilidade das aplicações relevantes para efeitos do RFAI, não se pode cingir à aquisição de bens de investimento, inerentes ao desenvolvimento normal da atividade, de forma isolada, sem ter subjacente um plano de investimento, que vá ao encontro da essência deste tipo de apoio, que tem finalidades de desenvolvimento económico regional.
- h) Recaindo sobre a Requerente a prova plena do preenchimento dos pressupostos cumulativos exigidos e, não obstante os documentos apresentados, a Requerente não comprovou que o investimento realizado no seu estabelecimento de ... determinou o

aumento de capacidade do estabelecimento e ainda um aumento efetivo do número de postos de trabalho.

- i) Com efeito, os benefícios fiscais, por constituírem exceções ao princípio da tributação-regra, estão sujeitos a um padrão probatório particularmente exigente, não sendo compatíveis com soluções baseadas em presunções, ilações subjetivas, juízos de verosimilhança ou meras projeções económicas formuladas pelo próprio contribuinte.
- j) A sua atribuição pressupõe sempre uma demonstração rigorosa, completa, objetiva e externamente verificável do preenchimento cumulativo de todos os requisitos legais de que depende a respetiva fruição.
- k) Não basta, pois, ao contribuinte invocar genericamente a realização de um investimento, nem apresentar descrições internas quanto às suas virtualidades económicas ou produtivas, o que a lei exige é a produção de prova concreta, idónea e suscetível de escrutínio externo, que permita à Administração Tributária comprovar, com segurança jurídica, que os pressupostos do benefício se encontram efetivamente preenchidos.
- l) Atendendo à falta de prova, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa encontra-se devidamente fundamentada, tanto do ponto de vista factual, como jurídico, tendo sido proferida com base nos elementos probatórios disponíveis, em estrito cumprimento do princípio da legalidade, do dever de imparcialidade e das regras do ónus da prova aplicáveis em matéria de benefícios fiscais. Refuta, por fim, que tenha ocorrido qualquer violação do direito da União Europeia, dos princípios da proteção da confiança, da segurança jurídica ou da legalidade tributária.
- m) Conclui-se no sentido da improcedência do pedido arbitral, com a manutenção na ordem jurídica do ato tributário de liquidação de IRC, referente ao exercício de 2022, a que corresponde a liquidação n.º 2023..., de 28 de junho de 2023.

5- Por despacho arbitral, de 23 de dezembro de 2025, foi designado o dia 6 de Fevereiro de 2026 para a reunião prevista no artigo 18.º da RJAT, bem como para a realização da audiência de julgamento. Na audiência teve lugar a inquirição de testemunhas arroladas pela Requerente, conforme Ata que se dá por reproduzida para todos os devidos e legais efeitos. Na mesma reunião foram as Partes notificadas para proferirem alegações sucessivas.

6-As partes apresentaram alegações escritas em 25 de fevereiro de 2026, na qual procuraram fixar a matéria de fato considerada como assente, mantendo, no mais, as posições vertidas nos seus articulados.

II- SANEADOR

7- O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas.

Não foram invocadas exceções.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpra apreciar e decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

§1.º Factos dados como provados

Com relevância para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica, nomeadamente, à produção, importação, exportação e comércio, em geral, de produtos destinados a alimentação e ingestão para seres humanos e animais domésticos (cf. artigo 15.º do pedido arbitral e processo administrativo);
- b) A atividade da Requerente encontra-se enquadrada, junto da Autoridade Tributária, nos seguintes Códigos de Atividades Económicas: CAE 46382 (Comércio por grosso de outros produtos alimentares); CAE 10830 (Indústria do café e do chá); CAE 46211 (Comércio por grosso de alimentos para animais); CAE 10893 (fabricação de outros produtos alimentares diversos) - cfr. artigo 15.º do pedido arbitral e processo administrativo);

- c) Durante o ano de 2022, a Requerente realizou investimentos na unidade fabril localizada em ..., em ..., com base numa estratégia definida pela empresa, em especial de introdução de novas linhas de produção com base na inovação (cfr. doc n.º 8 junto aos autos e o processo administrativo);
- d) O investimento efetuado, considerado relevante para efeitos de RFAI, ascendeu ao montante total de 6.767.454,71 €, correspondendo a uma dotação em sede daquele benefício de 1.691.863,68 € (cfr. processo administrativo);
- e) O investimento na unidade fabril de ... permitiu, através da introdução de nova tecnologia, aumentar a capacidade produtiva e a eficiência da empresa, em particular por via da introdução de novas bebidas de cereais solúveis (documentos n.ºs 8 e 9 e prova testemunhal);
- f) O investimento a que alude o ponto anterior consistiu na (i) na aquisição e instalação de duas unidades de tratamento de ar, ligadas ao sistema EGRON; (ii) na construção de um novo posto de transformação; (iii) na instalação de novos equipamentos de controlo de massas líquidas; (iv) a instalação de novas células de extração de bebidas de cereais; v.) aquisição e instalação de um novo torrador e na vi) aquisição de novos equipamentos informáticos de suporta à atividade produtiva (cfr. Documentos n.ºs 1, 9 a 11 juntos ao pedido arbitral, Informação n.º ...-DJT/2025 pág. 7/8, *in* Processo Administrativo, depoimento testemunhal e factos não controvertidos);
- g) A instalação de novos equipamentos de controlo de massas líquidas, permitiu a monitorização e controlo, em tempo real, das novas linhas de produção, assim reduzindo as potenciais perdas por sobredosagem e permitindo a maximização da capacidade produtiva das linhas (cfr. docs n.º 10 e 11 e depoimento testemunhal);
- h) A instalação de novas células de extração de bebidas de cereais, tem o objetivo de atingir o output necessário para maximizar a utilização da torre de secagem (resultando no aumento de capacidade), as quais estão alinhadas com os mais exigentes padrões em termos de segurança da operação e desempenho energético (cfr. docs n.ºs 10 e 11 e depoimento testemunhal);
- i) A obra de instalação das novas células de extração de bebidas de cereais, que se iniciou em janeiro de 2022, e cujo início de funcionamento ocorreu a 26 de março de 2023,

- implicou a deslocalização dessa parte produtiva para um novo edifício, de maior dimensão, atendendo a que o tamanho das células instaladas era maior do que o edifício anteriormente existente para o efeito (cfr. depoimento testemunhal, em especial de B...);
- j)** A aquisição e instalação de um novo torrador para garantir o aumento de capacidade gizado, de forma a atingir o output necessário para maximizar a capacidade da torre de secagem (cfr. docs n.ºs 10 e 11 e depoimento testemunhal);
 - k)** O investimento em causa levou à criação de dois novos postos de trabalho (Documentos n.ºs 13, 14 e 15 e prova testemunhal);
 - l)** O colaborador C... mantém-se nos quadros da empresa (prova testemunhal);
 - m)** O colaborador D..., admitido inicialmente em 2022, mediante contrato de trabalho a termo certo, foi posteriormente integrado nos quadros da empresa (cf. Documento n.º 15 e prova testemunhal);
 - n)** Em 05/06/2023, a Requerente submeteu a declaração anual de rendimentos, Modelo n.º 22, de IRC, referente ao exercício de 2022, na qual apurou o lucro tributável de 27.159.277,38 Euros, que deu origem a uma coleta de 6.817.355,06 Euros que deu origem à liquidação de IRC n.º 2023..., com data de 28 de Junho de 2023, com imposto a pagar no montante de 1.318.813,84 Euros (cf. documentos 3 e 4 juntos ao pedido arbitral e processo administrativo);
 - o)** O campo do quadro 074 “Regime Fiscal de Apoio ao Investimento”, do anexo D, daquela declaração, não se encontrava preenchido (cf. documentos 3 e 4 junto ao pedido arbitral e processo administrativo);
 - p)** Em 06/06/2023, a Requerente procedeu ao pagamento do imposto (cf. documento n.º 5 junto ao processo);
 - q)** Posteriormente, por considerar que a declaração entregue não havia considerado os custos associados aos investimentos elegíveis para a concessão dos benefícios fiscais previstos no RFAI, a que se refere o artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, em 12/07/2024 a Requerente procedeu à entrega de uma declaração de substituição, na qual declarou (Quadro 10, Campo 355), um crédito fiscal no montante de 1.691.863,68 Euros (cf. documento n.º 6 junto pedido arbitral e prova testemunhal).

- r) Esta declaração de substituição encontra-se, junto do sistema informático da Autoridade Tributária, como “*não liquidável*” (cf. artigo 20.º do pedido arbitral e processo administrativo);
- s) Em 24/09/2024, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de IRC referente ao exercício de 2022, a qual foi autuada com o n.º ...2024... (cf. documento n.º 7 junto com o pedido arbitral e processo administrativo);
- t) A reclamação graciosa foi indeferida, conforme despacho proferido pelo Chefe de Divisão de Serviço Central da UGC – Unidade de Grandes Contribuintes, com data de 26 de maio de 2025, notificado à Requerente por Ofício n.º...-DJT/2025, com data de 27 de maio de 2025 (cf. documento n.º 1 junto com o pedido arbitral e processo administrativo).
- u) Na Informação n.º...-DJT/2025, anexa ao procedimento de indeferimento da reclamação graciosa, que aqui se dá por reproduzida, pode ler-se, em relação à criação de postos de trabalho, que *“De entre as condições a satisfazer cumulativamente pelos sujeitos passivos de IRC, para que possam beneficiar do RFAI, salienta-se a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, que determina a obrigação de realizar um «investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento». 27. De notar que o CFI é omissivo quanto à definição de “criação de postos de trabalho”. 28. Não obstante, a exigência de “criação de postos de trabalho” e a sua manutenção deverão obedecer ao disposto no RGIC, designadamente quanto aos objetivos a alcançar com os auxílios com finalidade regional, i.e., no que respeita ao seu objetivo geral de «desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável». 29. Para atingir esse objetivo terá então de se verificar, a par dos postos de trabalho criados estritamente em razão do Investimento relevante para efeitos de RFAI, os quais devem ser mantidos pelo período já referido, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma efetiva “criação de emprego”.*
- v) Sobre o não cumprimento do ónus da prova pode ler-se no RIT: Importa aqui avocar o preceituado no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, do qual decorre que: “[o] ónus da prova

dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recaí sobre quem os invoque”, em consonância com o n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil “[à]quele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”. Resulta de forma inequívoca das normas citadas, com aplicabilidade direta ao caso em análise, que recaí sobre a Reclamante o ónus da prova, no sentido de esclarecer e comprovar o que invoca. Conforme se demonstrar, seguidamente, a documentação apresentada pela Reclamante, na sequência dos pedidos de elementos efetuados para efeitos de instrução do presente procedimento, não comprova tais factos. Iniciando a análise pelos documentos juntos aos autos com o objetivo de comprovar a criação de postos de trabalho, é de referir que a Reclamante: • Não remeteu os Anexos A e B do Relatório Único de “Informação sobre Emprego e Condições de Trabalho” relativo aos anos de 2021, 2022 e 2023, que lhe foram solicitados no Ofício n.º ...-DJT/2024, de 14 de outubro de 2024; • Remeteu apenas cópia de um contrato de trabalho, celebrado por tempo indeterminado e com produção de efeitos a 15 de agosto de 2022, acrescentando que “existem também outros postos de trabalho criados, mas na altura (como acontece com muitas empresas) foram celebrados contratos a termo, não obstante os mesmos já se terem reconvertido atualmente em contratos sem termo e manterem-se plenamente ativos” - fls. 72 e 76 a 79. Deste modo, considera-se que não ficou demonstrado: a) Que se verificou a criação de postos de trabalho em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI e que os mesmos foram mantidos, pelo menos até à presente data; b) Que, para além do referido na alínea anterior, se verificou um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, nos termos acima descritos. Continuando, agora pelos documentos juntos com o objetivo de comprovar o projeto de investimento e o correspondente aumento de capacidade do estabelecimento, a Reclamante apresentou um primeiro documento (fls. 47 a 50) que se traduziu numa mera descrição, feita pela própria, dos investimentos efetuados no seu estabelecimento em ... e, um segundo documento (fls. 72 a 75) em que manteve a descrição anteriormente feita, com a novidade apenas de fazer uma breve ligação entre um conjunto de ativos adquiridos e as “linhas de investimento” onde estes terão sido aplicados. Para comprovar a

veracidade das referidas descrições, a Reclamante não juntou qualquer outro documento relevante. Ora, a mera declaração que a Reclamante apresenta a este propósito não é suficiente nem pode servir para comprovar os factos pretendidos. O projeto apresentado não se encontra certificado por qualquer entidade terceira, idónea para auditar/aferir da veracidade dos factos e desprovida de interesse na procedência do pedido. Como será de fácil compreensão, no que concerne à credibilidade da prova, os documentos serão mais fiáveis quando gerados externamente, por entidades certificadas ou peritos. Neste sentido, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra n.º 63725/20.8YIPRT.C1 de 26-04-2022 (...). Lembra-se que o RFAI pretende apenas incentivar o investimento novo e adicional que seja, simultaneamente, incremental em relação ao investimento já existente, incremental em termos de postos de trabalho criados e incremental ainda em termos de capacidade instalada. Ora, a elegibilidade das aplicações relevantes para efeitos do RFAI, não se pode cingir à aquisição de bens de investimento, inerentes ao desenvolvimento normal da atividade, de forma isolada, sem ter subjacente um plano de investimento, que vá ao encontro da essência deste tipo de apoio, que tem finalidades de desenvolvimento económico regional. Recaindo sobre a Reclamante a prova plena do preenchimento dos pressupostos cumulativos exigidos e, não obstante os documentos apresentados, a Reclamante não comprovou que o investimento realizado no seu estabelecimento de ... determinou o aumento de capacidade do estabelecimento e ainda um aumento efetivo do número de postos de trabalho. (cf. Informação n.º ...-DJT/2025 pág.10/11, junta ao processo administrativo).

- w) Em 25 de agosto de 2025, a Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos.

§2.º Factos dados como não provados

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

§3.º Fundamentação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base no exame crítico dos documentos juntos pela Requerente com o pedido arbitral e nos subsequentes requerimentos de 29/09/2025 e 23/10/2025, no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta, onde se inclui a mencionada Informação n.º ...-DJT/2025.

A convicção do tribunal assenta, ainda, na prova testemunhal produzida em audiência, com o depoimento das testemunhas inquiridas:

- a) A testemunha E..., responsável por recursos humanos, referiu trabalhar para a Requerente desde 2017, sendo em 2022 responsável de recursos humanos da fábrica de Declarou que os contratos são preparados pelos serviços centrais, sendo a sua função de apoio local aos mesmos. Confirmou que a contratação do C... para a área de GTM (Grupo de Trabalho de Manutenção) e de D..., em Maio de 2022, com base num contrato de trabalho a termo certo com fundamento no incremento da produção. Sabe que o contrato foi, posteriormente, convolado em contrato sem termo, mas não precisou a data.
- b) A testemunha B..., Engenheira, responsável de produção para área de bebidas de cereais, começou a trabalhar para a Requerente em 2021, trabalhando na fábrica de Explicou o investimento efetuado bem como o impacto do investimento no aumento da produção, designadamente, no aumento do quilograma de produção em termos absolutos, como dos quilogramas produzidos por hora, decorrentes da instalação de novas “células de extração”, bem como o impacto decorrente do novo posto de transformação, do fato dos equipamentos permitirem o tratamento e recolha de dados de forma digital e ainda no fato de a nova unidade de ar tratado evitar as paragens e bloqueios que antes ocorriam no processo produtivo, melhorando o *output* final. Referiu que o investimento permitiu evitar paragens no processo produtivo, registar aumentos de cerca de 19% nos índices nominais e evitar perdas de matéria-prima ao nível da extração.
- c) A testemunha F..., responsável pelo departamento jurídico e que assume a gestão fiscal desde 2022, atestou que o investimento efetuado em ..., incluindo nos equipamentos que integram a linha de produção, permitiu aumentar a capacidade produtiva da Requerente. Mais esclareceu que o valor não foi imediatamente declarado na Modelo 22, por falta de entrega atempada de elementos, devido à complexidade da matéria que levou a que

o valor do investimento em RFAI não tivesse sido declarado logo na primeira declaração de IRC.

As testemunhas prestaram depoimento com isenção e conhecimento direto dos factos dados como provados, demonstrando conhecerem a realidade da empresa e os investimentos efetuados.

Sublinhe-se que na “Informação n.º ...-DJT/2025”, que suporta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, não se questiona que a Requerente se encontra enquadrada numa atividade económica elegível para efeitos de aplicação do RFAI, nem que foi realizado um investimento com a aquisição dos equipamentos identificados que suportou o valor apurado pela Requerente em sede de RFAI (cf. ponto 25, alínea *a*) a *m*), pág. 6 a 9). Simplesmente, a Autoridade Tributária questiona – conforme resulta da posição assumida nos autos, na qual mantem a posição já assumida na apreciação feita em sede de reclamação graciosa – que o investimento efetuado haja conduzido ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento da Requerente e, no que respeita à questão da criação de postos de trabalho, a Autoridade Tributária questiona que o investimento haja conduzido ao aumento efetivo dos postos de trabalho, bem como onexo entre os postos de trabalho criados e o investimento efetuado. O que será analisado de seguida.

III- MATÉRIA DE DIREITO

§1.º Quanto à ilegalidade do ato tributário de autoliquidação impugnado

As questões que se colocam consistem em determinar se:

- a) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa é ilegal por falta de fundamentação;
- b) A autoliquidação liquidação de IRC, referente ao ano de 2022, na parte em que não considerou ilegível para efeitos de RFAI, o valor inscrito pela Requerente na declaração de substituição de IRC, referente à dotação para efeitos de RFAI, é ilegal por vício de violação de lei, concretamente, por violação no artigo 23.º do Código Fiscal do

Investimento (doravante, CFI), conjugado com o 2.º, n.º 2, alínea *d*) da Portaria n.º 297/2025, de 21 de setembro, e do disposto nos artigos 22.º n.º 2 alínea *f*) do Código Fiscal do Investimento por falta de verificação dos seguintes requisitos:

- i.* Aumento da capacidade produtiva do estabelecimento existente.
- ii.* Criação de postos de trabalho.

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição à requerente do valor do imposto referente a IRC e juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária considerou não elegível para efeitos Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), o investimento feito pela Requerente na unidade fabril de... (Região de...), relativamente ao período de 2022, por considerar que não se encontra demonstrado que o investimento se haja traduzido, por um lado, num efetivo aumento da capacidade produtiva para efeitos de aplicação do RFAI e, por outro, por considerar que não se encontra comprovada a criação e manutenção de postos de trabalho, inexistindo nexo causal entre as admissões invocadas e o investimento realizado.

A Autoridade tributária não coloca em causa que a atividade da Requerente se insere no âmbito das atividades elegíveis para beneficiar do RFAI, por se encontrar inscrita com a atividade principal de “indústria do café e do chá”, CAE 010830, enquadrado no grupo das indústrias transformadoras (divisão 10) – (cfr. artigo 2.º, n.º 2 do CFI e artigo 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro), numa das regiões elegíveis para o auxílio (cfr. artigo 107.º, n.º 3, alínea *a*) do Tratado de Funcionamento da União Europeia).

Atenta a decisão proferida em sede de reclamação graciosa, bem como a posição da Requerida nos autos, sublinhe-se que, sem por em causa a realização do investimentos e os custos incorridos pela Requerente, a Autoridade Tributária, no essencial, não aceita como elegível para efeitos de RFAI a dotação gerada em 2022, a título de benefício fiscal, que a Requerente inscreveu na declaração (de substituição) de IRC de 2022, por considerar que não foi feita prova de que esse investimento se traduziu num efetivo aumento da capacidade produtiva da empresa e, por outro lado, que esse investimento tenha sido acompanhado da efetiva criação de postos de trabalho.

Vejam os.

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento encontra-se regulado no Código Fiscal do Investimento (CFI), introduzido pelo Decreto-Lei n.º 162/2024, de 31 de Outubro – cfr. artigo 1.º, n.º 1 – que estabelece um conjunto de benefícios fiscais ao investimento, entre os quais, o RFAI cuja disciplina legal se encontra prevista no artigo 22.º a 26.º daquele diploma.

O artigo 1.º do CFI, sob a epígrafe “Objeto” dispõe no seu n.º 2 o seguinte:

2 - O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014, e alterado pelo Regulamento (UE) 2021/1237, da Comissão, de 23 de julho de 2021, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 270/39, de 29 de julho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).

O artigo 22.º do mesmo Código, sob a epígrafe “Âmbito de aplicação e definições”, dispõe que (na redação em vigor à data dos factos):

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.

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

3 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se refere a alínea b) do número anterior não podem exceder 50 % das aplicações relevantes.

4 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;
- e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;
- f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na

condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.

O artigo 2.º, n.º 2, alínea *d*) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procedeu à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR)”, dispõe que: “Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.”

Isto posto.

A) Do aumento da capacidade de estabelecimento existente

Quanto a esta questão, a Autoridade Tributária mantém a posição assumida na reclamação graciosa que recusa a relevância, em sede de RFAI, do investimento efetuado, por insuficiência probatória, pelo facto de não terem sido juntos aos autos elementos probatórios adequados.

Apesar da Requerente ter junto aos autos diversa e extensa documentação, para qual se remete por constar do RIT, entende a Autoridade Tributária que o documento apresentado pela Requerente, na reclamação graciosa, “*se traduziu numa mera descrição feita pela própria, dos investimentos efetuado no seu estabelecimento de...*” é insuficiente, tanto mais que o projeto não se encontra certificado por qualquer entidade terceira, idónea para auditar/aferir a veracidade dos factos”. Salienta, por fim, “*que não foram apresentados quaisquer elementos técnicos independentes, designadamente, estudos comparativos de produção, relatórios de engenharia, análises da capacidade instalada antes e após o investimento, mapas de produção histórica, indicadores objetivos de cadência produtiva ou quaisquer outros dados suscetíveis de evidenciar, de forma inequívoca, a evolução real da capacidade produtiva*”.

Sobre esta questão ao Requerente alega que a Requerida incorre em erro sobre os pressupostos de facto e do direito aplicável.

Em primeiro lugar, importa sublinhar que o acesso aos benefícios fiscais do RFAI não depende de uma certificação por uma entidade externa que ateste o efetivo aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente ou que o aumento da capacidade produtiva tenha de ser atestado, aferido ou auditado por entidade terceira.

Em segundo lugar, importa, igualmente, recordar que o RFAI exige que os investimentos sejam aptos a aumentar a capacidade do estabelecimento, mas não impõe como resultado um aumento efetivo e imediato da capacidade produtiva de um estabelecimento existente (nesse sentido, decisão arbitral n.º 546/2020, de 17 de Janeiro de 2022).

Em suma, para beneficiar dos benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do CFI é necessário verificar se os investimentos estão relacionados com o aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento existente, mas carece de base legal que a prova se faça juntando um projeto atestado por uma entidade terceira, como sustenta a Requerida.

Donde necessariamente concluir-se que a Requerida assenta o incumprimento do ónus da prova por parte da Requerente em exigências probatórias que não têm base legal.

Recorde-se que, nos termos do disposto no artigo 23.º do CFI, lido conjuntamente com o previsto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, só “são considerados os investimentos que sejam “investimentos iniciais”, sendo este conceito concretizado na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC”, ou seja, os investimentos (i) relacionados com a criação de um novo estabelecimento, (ii) **para aumento da capacidade de um estabelecimento já existente**, (iii) para diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou (iv) uma alteração fundamental do processo de produção global de estabelecimento já existente (sublinhado nosso).

Vejamos o caso em análise.

A Requerente juntou uma declaração (doc n.º 8) onde descreve o objetivo do projeto de investimento e onde se pode ler, entre o mais: “*Descrição do Investimento Inicial A A..., Unipessoal, Lda. (doravante designada somente por “A...” ou “Empresa”), deu início, em*

2022, à concretização de um novo projeto de investimento, intitulado por “...: Projeto de expansão da atividade produtiva”, tendo em vista o aumento da capacidade instalada na sua unidade produtiva de ..., em particular, por via da introdução de novas bebidas de cereais, materializando, por esta via, soluções disruptivas em termos organoléticos e sensoriais.

“De realçar que um dos produtos mais importantes do seu portfólio são as bebidas de cereais, uma das bebidas quentes mais populares a nível mundial. Com efeito, as bebidas de cereais são uma área de interesse continuado para a A... (em linha com a estratégica do Grupo em que se insere), devido à sua popularidade e benefícios associados. De referir, ainda, que a A... realiza habitualmente estudos de mercado, no sentido de identificar segmentos ou subsegmentos de mercado que careçam de ofertas específicas, tornando-se, portanto, necessário o desenvolvimento de produtos capazes de colmatar tais lacunas. Neste contexto, o presente projeto de investimento, iniciado em 2022 e com uma duração prevista de 3 anos, insere-se na estratégica preconizada pelo Grupo G..., centrando-se na concretização de um relevante investimento de aumento da capacidade instalada do estabelecimento da A..., em Por via da implementação de novos investimentos, relacionados com a produção de novas bebidas de cereais, será possível à Empresa aumentar a sua capacidade para a produção de um conjunto de produtos diferenciadores, nomeadamente em termos organoléticos e sensoriais.”

Por outro lado, dos factos dados como provados resulta que:

O investimento na unidade fabril de ... permitiu, através da introdução de tecnologia, aumentar a capacidade produtiva e a eficiência da empresa, em particular por via da introdução de novas bebidas de cereais solúveis (documentos n.ºs 8 e 9 e prova testemunhal).

O investimento a que alude o ponto anterior consistiu na (i) na aquisição e instalação de duas unidades de tratamento de ar, ligadas ao sistema EGRON; (ii) na construção de um novo posto de transformação; (iii) na instalação de novos equipamentos de controlo de massas líquidas; (iv) a instalação de novas células de extração de bebidas de cereais; v.) aquisição e instalação de um novo torrador e na vi) aquisição de novos equipamentos informáticos de suporta à atividade produtiva (cfr. Documentos n.ºs 1, 9 a 11 juntos ao pedido arbitral, Informação n.º ...-DJT/2025 pág. 7/8, in Processo Administrativo, depoimento testemunhal e factos não controvertidos).

Nomeadamente a instalação de novos equipamentos de controlo de massas líquidas, teve em vista assegurar a monitorização e controlo, em tempo real, das novas linhas de produção, assim reduzindo as potenciais perdas por sobredosagem e permitindo a maximização da capacidade produtiva das linhas de produção.

Por sua vez, a instalação de novas células de extração de bebidas de cereais, com o objetivo de atingir o output necessário para maximizar a utilização da torre de secagem (resultando no aumento de capacidade), as quais estão alinhadas com os mais exigentes padrões em termos de segurança da operação e desempenho energético.

De destacar que a obra de instalação das novas células de extração de bebidas de cereais, que se iniciou em janeiro de 2022, e cujo início de funcionamento ocorreu a 26 de março de 2023, implicou a deslocalização dessa parte produtiva para um novo edifício, de maior dimensão, atendendo a que o tamanho das células instaladas era maior do que o edifício anteriormente existente para o efeito.

Importante também foi a aquisição e instalação de um novo torrador para garantir o aumento de capacidade gizado, de forma a atingir o output necessário para maximizar a capacidade da torre de secagem.

Ante o exposto, na situação dos autos, atenta a factualidade dada como provada, não podemos deixar de concluir que a Requerente, em resultado da definição de uma estratégia global, podemos dizer que realizou um investimento inicial, que visou o aumento da sua capacidade instalada e, em conjugação com as inovações e modernizações introduzidas, no processo produtivo, aumentou de igual modo a sua capacidade de produção em estabelecimento existente.

Donde decorre que a Requerida não poderia ter recusado o benefício fiscal associado ao RFAI com fundamento no fato de não ter ficado demonstrado que o investimento conduziu ao aumento da capacidade produtiva.

B) Quanto à criação de postos de trabalho

Em relação a esta questão cabe aferir se a Requerente cumpriu a condição de criação de postos de trabalho, nos termos determinados pelo artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI que – à data dos fatos aqui em causa – dispunha que: *- f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).*

Sobre esta questão, ficou dado como provado pela Requerente que o investimento em causa permitiu a contratação de dois novos trabalhadores, totalmente afetos ao investimento, sendo um mediante contrato por tempo indeterminado, que ainda subsiste, e um segundo, por contrato a termo, posteriormente convolado em contrato sem termo.

Em especial a Requerida considerou, porém, que não se encontrava razoavelmente comprovada a criação e manutenção de postos de trabalho nos termos legalmente exigíveis, inexistindo demonstração segura donexo causal entre as admissões invocadas e o investimento realizado, motivo pelo qual a Administração não dispunha de base legal para reconhecer o benefício pretendido. Embora reconheça a admissão dos dois novos trabalhadores, tal como invocado pela Requerente, a Requerida desconsidera a relevância dessas admissões para efeitos de verificação das condições do RFAI, com base numa alegada insuficiência probatória porquanto a Requerente “não remeteu os Anexos A e B do Relatório Único de “*Informação sobre o Emprego e Condições de Trabalho*” relativo aos anos de 2021, 2022 e 2023”, solicitado em sede de reclamação graciosa .

Assim, entende a Requerida que não ficou demonstrado:

- a) Que se verificou a criação de postos de trabalho em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI e que os mesmos foram mantidos, pelo menos até à data de apreciação da reclamação graciosa.*
- b) Que, para além do referido na alínea anterior, se verificou um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, nos termos acima descritos.*

A Autoridade Tributária considera que, para prova do cumprimento deste requisito, a Requerente se limitou a juntar dois contratos de trabalho e respetivas comunicações à Segurança Social, sem qualquer demonstração objetiva e independente de que tais admissões tenham sido

diretas, necessárias e exclusivamente determinadas pelo investimento ao abrigo da RFAI. Salienta, ainda, que *“não foram apresentados mapas de pessoal anteriores e posteriores ao investimento, quadro comparativos de efetivos, relatórios de recursos humanos com identificação funcional das novas admissões”*.

A Autoridade Tributária apesar de realçar que o CFI é omissivo quanto à definição de *“criação de postos de trabalho”* defende que este requisito deve ser interpretado no sentido de obedecer ao disposto no RGIC - *«desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável»* – e, portanto, a par dos postos de trabalho criados estritamente em função do investimento, deve ocorrer *“um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, ou seja, que se verifique em termos líquidos, uma efetiva criação de emprego”*.

Adiante-se, desde já, que não lhe assiste razão.

O artigo 22.º, n.º 4, alínea *f)* do CFI, dispõe que o cumprimento deste requisito exige:

- A criação de postos de trabalho;
- Proporcionados pelo investimento;
- Que esses postos de trabalho sejam mantidos *“até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)”*, i.e., cinco anos (ou 3 anos quando se trate de PME).

Como ficou consignado na Decisão arbitral proferida no processo n.º 726/2020-T *“As normas que preveem benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, nos seus termos, sem ampliações ou restrições, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas (...), sem prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redação das normas seja imprecisa. (...). Isto é, as normas sobre benefícios fiscais devem ser*

interpretadas em termos estritos, o que se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos para que não há qualquer suporte textual (...)". Este será o caso da interpretação que a Autoridade Tributária faz quando interpreta o conceito "criação de postos de trabalho" como exigindo a prova de "um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, ou seja, que se verifique em termos líquidos, uma efetiva criação de emprego", em conformidade com a redação artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI, do qual não resulta que para cumprimento deste requisito se exija a criação de postos de trabalho por contratação de trabalhadores com contrato de trabalho a termo ou "o aumento líquido do número de trabalhadores".

Constitui jurisprudência reiterada que, "nem a letra, nem a *ratio legis* do artº. 22.º, nº. 4, al. f), do CFI, autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de "criação de postos de trabalho" com o sentido de "criação líquida de postos de trabalho" - cfr. Acórdão do STA de 14/01/2026, proferido no Processo n.º 425/23.3BEAVR onde se concluiu :

"(...) tendo presente a redacção da norma, concluímos que a mesma dá relevância à criação efectiva de postos de trabalho e ulterior manutenção durante o período de dedução do investimento, independentemente do efectivo aumento global do número de trabalhadores da empresa. No sentido desta visão hermenêutica do preceito vide acórdão do S.T.A.-2ª.Secção, 8/11/2023, rec.0411/16.0BEPNF, no qual, se decide, além do mais, que no âmbito do RFAI 2009, nem a letra nem a ratio legis do artº.2, nº.3, al.f), autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego. E recorde-se que a norma constante do citado artº.2, nº.3, al.f), do RFAI 2009, aprovado pelo artº.13, da Lei 10/2009, de 10/03, mantém a mesma redacção que o supra identificado artº.22, nº.4, al.f), do CFI, na redacção em vigor nos anos de 2017 e 2018.

O RFAI deve ser configurado como um benefício fiscal visando, conforme vincado supra, o apoio ao investimento, mais sendo calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados. Daí que não seja fundada a invocação do conceito de "criação líquida de postos de trabalho", constante do artº.2, nº.32, do Regulamento (UE) 651/2014, da Comissão, de 16/06/2014, para a interpretação a fazer do artº.22, nº.4, al.f), do CFI. De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a

expressão "criação líquida de postos de trabalho", quando a mesma era utilizada, por exemplo, no art.º 19, do EBF, vigente à data, esse sim, um benefício fiscal visando a criação de emprego e que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho."

No mesmo sentido, cfr. as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 1371/2024-T, de 27/06/2025, 973/2024, de 7/05/ 2025.

Assim sendo, afigura-se legalmente irrelevante, para efeitos de acesso ao RFAI, saber se houve, ou não, criação líquida de postos de trabalho.

O que se afigura relevante é aferir, para efeito de verificação do requisito previsto no artigo 22.º, n.º 4, alínea *f*) do CFI, se o investimento efetuado proporcionou a criação de postos de trabalho, mantido até ao final do período temporal estabelecido neste normativo.

Motivo pelo qual, atendendo à matéria de facto provada, se mostra cumprido o requisito previsto no artigo 22.º, n.º 4, alínea *f*) do CFI para a Requerente usufruir do benefício fiscal previsto no RFAI.

Há que concluir, assim, que, por referência ao exercício de 2022, a Requerente reúne os pressupostos e cumpre os requisitos necessários para efeitos de aplicação dos benefícios fiscais previstos para o RFAI.

Impondo-se, assim, reconhecer a ilegalidade, por vício de violação de lei, com a consequente anulação, da autoliquidação de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2022, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra aquele ato.

§2.º Questões de conhecimento prejudicado

Fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados, designadamente o vício de falta de fundamentação, nos termos do artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por se ter conhecido de questão da legalidade da liquidação que resolve a situação e assegura a mais eficaz tutela dos interesses da Requerente.

III-2-REEMBOLSO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO E JUROS INDMNIZATÓRIOS

Da ilegalidade do ato de auto-liquidação de IRC, resulta para a AT a obrigação de restabelecer a situação que existiria se o ato não tivesse sido praticado.

De acordo com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Para além do reembolso do imposto indevidamente pago, dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que: “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica, em resultado da anulação do ato de autoliquidação, há lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre a quantia indevidamente paga pela Requerente, à taxa legal supletiva, desde a data de indeferimento da reclamação graciosa até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos conjugados do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, dos artigos 43.º, n.º 1 e 100.º, n.º 1 da LGT.

IV-DECISÃO

Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade e anulação o ato tributário de autoliquidação de IRC, relativo ao ano de 2022, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra ele deduzida pela Requerente;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago e condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados à taxa

legal, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até à data de processamento da respetiva nota de crédito;

- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

V-VALOR DO PROCESSO

Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 306.º do Código de Processo Civil e 97.º-A, n.º 1, alínea *a)* do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 1.691.863,68 euros, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VI-CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 22.338,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 16 de abril de 2026

As árbitras,

Fernanda Maçãs (Presidente)

Alexandra Gonçalves Marques

Susana Constantino de Carvalho Furtado