

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código Fiscal do Investimento (CFI)
Artigo:	22.º, 28.º e 31.º
Assunto:	RFAI/DLRR - Cumulatividade com incentivo financeiro (FEDER) - Questão prévia: Elegibilidade das atividades desenvolvidas
Processo:	2020 002028, PIV 17587, sancionado por Despacho, de 5 de agosto de 2020, da Diretora de Serviços do IRC
Conteúdo:	<p>1. No caso em apreço estava em causa saber se os investimentos realizados, e a realizar, ao abrigo da candidatura apresentada nos termos do aviso n.º 31/SI/2018 (FEDER), podem, também, beneficiar dos benefícios fiscais RFAI e/ou DLRR (cumulatividade).</p> <p>2. A entidade tem como objeto social “<i>Indústria e comércio de carnes, preparação e transformação de produtos de salsicharia, agricultura e pecuária</i>” e encontra-se registada para o exercício da atividade de FABRICAÇÃO DE PRODUTOS À BASE DE CARNE, a que corresponde o código CAE Principal 10130 e de ABATE DE GADO (PRODUÇÃO DE CARNE), a que corresponde o código CAE Secundário 10110.</p> <p>3. Os produtos produzidos pela empresa são os seguintes: fiambres, presunto, bacon, chouriços & chouriças, fumeiro tradicional, enchidos, fatiados, mortadela e afiambrado, congelados.</p> <p>4. Informou que efetuou candidatura a incentivo financeiro ao abrigo do aviso n.º 31/SI/2018, a qual mereceu aprovação.</p> <p>5. Da análise aos diversos elementos relativos à Candidatura ao referido incentivo financeiro verificou-se que:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Na tipologia do investimento, está assinalado o campo relativo ao “Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”;✓ Na parte relativa à “Caracterização do beneficiário”, é indicado, no que respeita à “Atividade(s) Económica(s) do Beneficiário”, que a percentagem do volume de negócios (pré e pós projeto) relativa ao código CAE 10130 Fabricação de produtos à base de carne corresponde a 99,00 % e relativa ao código CAE 10110 Abate de gado (produção de carne) corresponde a 1,00%;✓ E no quadro relativo à “Atividade económica por mercado”, é mencionado o Capítulo 16 [da Nomenclatura Combinada] nestes termos: “16 - <i>Preparações de carne, de peixes, de crustáceos e de moluscos ou de outros invertebrados aquático</i>”, referindo-se à descrição das vendas de Bem/Serviço por mercado. <p>6. Embora a questão suscitada se relacione com a cumulatividade dos incentivos financeiros usufruídos com os benefícios fiscais (RFAI e/ou DLRR), previamente há que analisar se, face às atividades por si exercidas e no âmbito das quais foi efetuado o investimento, pode ou não beneficiar do RFAI e/ou da DLRR.</p>

(Não) Elegibilidade das atividades por si exercidas no âmbito do RFAI

7. O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), constante dos artigos 22.º a 26.º do novo CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014 e encontra-se regulamentado na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

8. O n.º 2 do art.º 1.º do CFI estabelece que «*O regime de benefícios contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílio com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17¹, 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 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou **RGIC**)*».

9. Logo, a questão suscitada tem de ser analisada não só à luz do CFI e da regulamentação constante das portarias referentes ao RFAI como também do Regulamento ao abrigo do qual o regime foi criado.

10. De acordo com o n.º 1 do artigo 22.º do CFI, «*O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, 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 [Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-202] e do RGIC [Regulamento Geral de Isenção por Categoria]*»(Sublinhado nosso).

11. De entre as atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC destacamos a produção agrícola primária e a transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante TFUE ou Tratado).

12. A portaria para a qual o n.º 1 do art.º 22.º do CFI remete é a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que definiu os códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE- Rev. 3) é, também, aplicável ao RFAI.

13. Ora, o artigo 1.º desta 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.

14. E embora a alínea b) do artigo 2.º da mesma portaria refira que as atividades económicas correspondentes a indústrias transformadoras com o código da 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*”.

¹ A data foi retificada de 16 de junho para 17 de junho, constando a retificação do Jornal Oficial da União Europeia n.º L 259/30, de 30 de agosto.

15. A legislação interna não define «*transformação de produtos agrícolas*» e «*produto agrícola*».

16. Porém, o n.º 1 do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, estabelece que, “*Para efeitos da determinação do âmbito sectorial 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 art.º 2.º do RGIC*” (sublinhado nosso).

17. Recorrendo, então, ao RGIC, verifica-se que os pontos 10) e 11) do seu art.º 2.º - *Definições*, referem o seguinte:

«**Transformação de produtos agrícolas**» é «*qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola (...)*».

«**Produto agrícola**» é «*um produto enumerado no anexo I do Tratado, (...)*».

18. O Anexo I do Tratado, na parte que nos interessa, inclui na sua lista o «Capítulo 2 - Carnes e miudezas, comestíveis» e o «Capítulo 16 - Preparados de carne, de peixe, de crustáceos e de moluscos» da Nomenclatura de Bruxelas.

19. Os produtos fabricados pela empresa enquadram-se nos diversos capítulos a que se refere a coluna (1) – **Números da Nomenclatura de Bruxelas** do anexo I do Tratado, pelo que, recorrendo ao documento sobre Nomenclatura Combinada publicado anualmente pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) e também ao Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho, constata-se que as carnes frescas e congeladas têm enquadramento no **Capítulo 2** – “*Carnes e miudezas comestíveis*”, os restantes produtos (fumeiro tradicional, os enchidos, os produtos cozidos (fiambre), os presuntos), têm enquadramento no **Capítulo 16** – “*Preparados de carne, peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos*”.

20. Conclui-se, pois, que os produtos produzidos e comercializados pela requerente, estão incluídos nos Capítulos 2 e 16 da Nomenclatura de Bruxelas, a que se refere o Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, pelo que, as atividades exercidas pela requerente integram o conceito de “transformação de produtos agrícolas”, em que o produto final continua a ser um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado.

21. Em síntese, em resultado da conjugação das disposições constantes do n.º 1 do art.º 22.º do CFI, do art.º 1.º e corpo do 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, do n.º 1 do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, das definições presentes nos pontos 10) e 11) do art.º 2.º do RGIC e do ponto 10) das OAR, estão excluídas do âmbito de aplicação do RFAI 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.

22. Ora, relativamente à entidade em causa, verifica-se que cada um dos produtos transformados, bem como o produto final resultante da transformação, integram os Capítulos 2 e 16 da Nomenclatura de Bruxelas, a que se refere o Anexo I do TFUE,

sendo, portanto, considerados produtos agrícolas, de acordo com a definição constante do Regulamento UE n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho, nos termos do qual o RFAI foi aprovado (RGIC), pelo que as atividades em concreto desenvolvidas pela entidade, compreendidas nos códigos CAE 10130 e 10110, e que beneficiaram do incentivo financeiro no âmbito da candidatura nos termos do aviso n.º 31/SI/2018, integram o conceito de “transformação de produtos agrícolas” em que o produto final continua a ser um produto agrícola enumerado no anexo I do Tratado, encontrando-se excluídas do âmbito do RFAI, não podendo dele beneficiar.

Atividade de “Abate de gado (produção de carne)”, a que corresponde o código CAE 10110

23. No que respeita à atividade de “Abate de gado (produção de carne)” (CAE 10110, embora classificada pela CAE rev.3 como indústria transformadora, poder-se-ia questionar se à luz do RGIC (de acordo com o seu ponto 10) do art.º 2.º do RGIC² e com o Considerando 11)³, a mesma poderia ser considerada como uma atividade de preparação para a primeira venda e, portanto, considerada atividade de “Produção agrícola primária” (e, conseqüentemente, excluída do seu âmbito de aplicação), não podendo também por essa via beneficiar do RFAI, de acordo com o art.º 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.

24. Porém, uma vez que a empresa desenvolve a sua atividade em torno da comercialização de carne fresca e congelada de suínos e da sua transformação em produtos de charcutaria de inspiração tradicional, pese embora quer o abate do gado propriamente dito quer as atividades subsequentes de tratamento e acondicionamento da carne possam constituir atividades de preparação dos produtos tendo em vista a primeira venda, quando esteja em causa a produção de carne e respetivas miudezas comestíveis devem ser consideradas como atividades de transformação.

Elegibilidade das atividades por si exercidas no âmbito da DLRR

25. No que respeita ao benefício fiscal designado por “Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos” (DLRR), o mesmo encontra-se previsto no Capítulo IV do atual CFI, aprovado pelo art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

26. A DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas, nos termos do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), conforme prevê o n.º 3 do art.º 1.º do CFI e, bem assim, o art.º 27.º do mesmo diploma.

27. De acordo com o que dispõe o art.º 28.º do CFI, podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos

² «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; (sublinhado nosso)

³ Considerando 11) “(...) 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.”

passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola e preenchem, cumulativamente, as condições previstas nas alíneas a) a d).

28. Porém, de acordo com o art.º 9.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação de determinados aspetos do RFAI e da DLRR, nos termos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC, a DLRR não é aplicável ao reinvestimento de lucros retidos nos **setores da pesca, da aquicultura e da produção agrícola primária**, tal como definida no parágrafo 9 do art.º 2.º do RGIC.

29. As atividades relativamente às quais a requerente beneficiou do incentivo financeiro, e pretende beneficiar da DLRR, são a atividade de “Fabricação de produtos à base de carne” (CAE 10113) e a atividade de “Abate de gado (produção de carne)” (CAE 10110).

30. Quanto à atividade abrangida pela CAE 10113 (que como acima referido integra o conceito de “transformação de produtos agrícolas” em que o produto final continua a ser um produto agrícola enumerado no anexo I do Tratado), a mesma não se encontra inserida em nenhum desses setores excluídos, pelo que tal limitação não lhe é aplicável.

31. Quanto à atividade secundária abrangida pela CAE 10110, embora se pudesse colocar a dúvida se a mesma poderia ser considerada “Produção Agrícola primária”, conforme atrás explanado, no caso em apreço, considera-se que tal atividade se enquadra na definição de «transformação de produtos agrícolas» [apresentada no ponto 10) do art.º 2.º do RGIC], pelo que, de acordo com o art.º 9.º da Portaria n.º 297/2015, tal atividade não se encontra excluída do âmbito de aplicação da DLRR.

32. Deste modo, no caso concreto, as atividades desenvolvidas pela entidade, abrangidas pela CAE 10113 e 10110, enquadram-se na definição de «transformação de produtos agrícolas» [apresentada no ponto 10) do art.º 2.º do RGIC], concluindo-se que as mesmas não se encontram excluídas do âmbito de aplicação da DLRR (ao contrário do que sucede com o RFAI), pelo que, desde que se encontrem cumpridos todos os requisitos e condições exigíveis, pode beneficiar da DLRR.

Da suscetibilidade de cumulação da DLRR com o incentivo financeiro

33. Refere o n.º 1 do art.º 31.º do CFI que, *“Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a DLRR não é cumulável, relativamente às mesmas aplicações relevantes elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais ao investimento da mesma natureza”*.

34. Assim, não sendo o Programa Operacional Competitividade e Internacionalização, apoiado pelo FEDER, um programa que estabeleça qualquer benefício fiscal, o investimento realizado ao abrigo da candidatura apresentada nos termos do aviso n.º 31/SI/2018 é suscetível de poder beneficiar também da DLRR, desde e na medida em que seja considerado aplicação relevante para esse efeito.

35. No que respeita aos limites máximos previstos no art.º 43.º do CFI, a DLRR não é um regime de auxílio com finalidade regional, pelo que, só por si, não está sujeita aos limites máximos previstos no art.º 43.º do CFI. |