

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código Fiscal do Investimento (CFI)
Artigo:	22.º
Assunto:	RFAI – Atividades elegíveis/criação dos postos de trabalho em investimento plurianual (momento)/critério de repartição do investimento pelas atividades elegíveis e não elegíveis/não elegibilidade do investimento em refeitório/ sujeição da DLRR aos limites do art.º 43.º do CFI quando cumulável com o RFAI.
Processo:	2021 000873, PIV 20123, sancionado por Despacho, de 2 de junho de 2021, da Diretora de Serviços do IRC
Conteúdo:	No caso em apreço estava em causa o esclarecimento, no âmbito do benefício fiscal relativo ao RFAI, sobre um investimento com duração plurianual que a entidade se encontrava a efetuar na construção de uma fábrica.

Informou que:

- se encontrava registada fiscalmente em três atividades:
CAE 28300-Fabricação de máquinas para a agricultura, CAE 25110 – Fabricação de estruturas de construções metálicas e CAE 46610-Comércio por grosso de máquinas e equipamentos agrícolas;
- a atividade de fabricação de máquinas e alfaia para a agricultura e respetiva reparação e manutenção absorve em predominância os recursos humanos e materiais (instalações e equipamentos);
- embora a atividade de comercialização de equipamentos tenha ultrapassado em valor, nos últimos períodos, a faturação da atividade produtiva/manutenção, é a atividade de produção que pretende incrementar por ser a que liberta melhor rentabilidade;
- as atividades são desenvolvidas atualmente em instalações arrendadas;
- no ano N iniciou a construção de uma fábrica que se encontra em fase de finalização e que vai integrar os seus ativos, estando equipada com máquinas e instalações adquiridas em estado de novo;
- esta fábrica vem dotada com as estruturas fabris e administrativas e inclui áreas de armazenagem de matérias primas, escritórios e refeitório.
- pretende utilizar os benefícios fiscais disponíveis, tendo já aproveitado da DLRR em N-1, propondo-se aceder ao RFAI em N;
- realizou em N investimentos em equipamentos e em edificações fabris.

a) “Em que medida o desenvolvimento das atividades exploradas pela empresa condicionam ou limitam o acesso e usufruição do RFAI”

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 do CFI, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo (Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro), com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

O artigo 1.º desta Portaria especifica 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 aí elencados.

Pelo que, no que respeita à atividade económica, para que seja possível usufruir do RFAI, é fundamental que (i) os projetos de investimento tenham por objeto uma atividade económica elegível (i.e., que não se encontre excluída do âmbito setorial do benefício fiscal (cfr. n.º 1 do art.º 22.º do CFI e art.º 1.º da Portaria n.º 282/2014) e que (ii) essa atividade corresponda, especificamente, aos códigos CAE-Rev.3 constantes da referida Portaria.

No que respeita à atividade de "COMÉRCIO POR GROSSO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, AGRÍCOLAS", a que corresponde o código **CAE 46610**, a mesma não encontra previsão legal em nenhuma das alíneas do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, pelo que, de acordo com o n.º 1 do art.º 22.º do CFI, tal atividade encontra-se, logo à partida, excluída do âmbito de aplicação do RFAI.

Quanto à atividade "FABR. MÁQ. TRACTORES P/ AGRICULTURA, PECUÁRIA E SILVICULTURA", a que corresponde o código **CAE 28300**, a mesma insere-se nas atividades transformadoras, expressamente previstas na alínea b) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, portaria esta aplicável ao RFAI por força do disposto no n.º 1 do art.º 22.º do CFI e, atendendo a que os projetos de investimento que tenham por objeto esta atividade económica não se encontram excecionados do âmbito setorial do benefício fiscal em causa, a mesma é elegível para efeitos do RFAI.

Quanto à atividade de "FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS DE CONSTRUÇÕES METÁLICAS", a que corresponde o código **CAE 25110**, não obstante encontrar previsão legal na alínea b) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, relativa a atividades transformadoras, poderia levantar-se a dúvida se a mesma se enquadraria no setor siderúrgico e desse modo os projetos de investimento que tivessem por objeto essa atividade não poderiam beneficiar do RFAI, atenta a sua exclusão do âmbito de aplicação do RFAI.

Porém, da leitura quer da definição de "setor siderúrgico", constante na legislação comunitária (OAR e RGIC), quer das notas explicativas ao documento publicado pelo INE relativo à CAE - Rev. 3, conclui-se que a atividade económica enquadrável no código CAE 25110 é uma atividade relativa à indústria transformadora que não se insere no setor siderúrgico.

Pelo que, se a atividade efetivamente exercida pela entidade se enquadrar na descrita na subclasse 25110 da CAE (Rev. 3), os projetos de investimento que tenham por objeto esta atividade são suscetíveis de beneficiar do RFAI, desde que se encontrem cumpridos os demais requisitos para o efeito.

b) "Não tendo ainda concluído a totalidade do investimento previsto para a nova unidade fabril, quando deve ser cumprida a condição da criação dos postos de trabalho?"

De entre as condições cumulativas previstas no n.º 4 do art.º 22.º do CFI, exigidas para beneficiar do RFAI, determina a alínea f) do art.º 22.º do CFI que os sujeitos passivos têm que efetuar "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)".

Quanto à questão de saber quando deve ser cumprida a condição da “criação” dos postos de trabalho, dado o investimento não se encontrar concluído, importa referir que, na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, o legislador nacional não estabeleceu um período de tempo para que sejam criados os postos de trabalho associados aos investimentos realizados no âmbito do RFAI.

Também as normas de direito comunitário aplicáveis ao caso (RGIC e OAR) não estabelecem um período de tempo para a criação dos postos de trabalho, quando estejam em causa auxílios regionais ao investimento, em que o valor de referência para o cálculo do benefício é o montante dos investimentos em ativos efetuados em regiões elegíveis (al. a) do n.º 4 do art.º 14.º do RGIC), como é o caso do RFAI.

Apesar de o direito ao benefício do RFAI ser anual em função das aplicações relevantes efetuadas em cada período de tributação, a entidade não concluiu a totalidade do investimento enquadrável na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, previsto para a nova unidade fabril, por estar em causa um projeto de investimento com uma duração “plurianual”.

Assim, apesar da falta de previsão normativa na legislação nacional, deverá ser admitido que os requisitos exigidos quanto à “criação” dos postos de trabalho, a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, só possam vir a ser aferidos após a conclusão do projeto, ou seja, no final do período de tributação em que a nova unidade fabril estiver concluída, sem prejuízo do dever de manutenção que a mesma alínea impõe.

c) “Se a usufruição plena do RFAI está condicionada pela função produtiva, qual a limitação ao seu usufruto, considerando a estruturação do edifício que contempla áreas de utilidade social, nomeadamente o refeitório? Quais as áreas desconsideráveis e como expurgá-las, se for o caso, do custo de construção global? Por permutagem ou percentagem s/a área bruta de construção?”

No caso em apreço a entidade informa que iniciou a construção de uma fábrica que se encontra em fase de finalização e que vai integrar os seus ativos, estando equipada com máquinas e instalações adquiridas em estado de novo. E que, esta fábrica vem dotada com as estruturas fabris e administrativas e inclui áreas de armazenagem de matérias primas, escritórios e refeitório.

Dado que a entidade desenvolve atividades elegíveis e atividades não elegíveis para efeitos do RFAI, **apenas o investimento afeto às atividades elegíveis poderá beneficiar do referido benefício fiscal.**

No que respeita às aplicações relevantes, quanto ao investimento em **edifícios** (construção, aquisição reparação e ampliação), embora o mesmo seja afastado do referido benefício por força do disposto na primeira parte da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, fica salvaguardada a sua elegibilidade se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, por força do disposto na última parte do referido normativo.

Admitindo que o investimento na unidade fabril integra o conceito de “investimento inicial”, dado que a entidade pretende incrementar a atividade de produção, e dado que se tratam de instalações fabris em estado de novo (considerando-se abrangidas as estruturas fabris e administrativas que incluem áreas de armazenagem de matérias

primas e escritórios) onde irá desenvolver a sua atividade, tal investimento será de considerar elegível para efeitos do benefício fiscal relativo ao RFAI, na parte em que seja afeto às atividades elegíveis.

Também as **máquinas e demais equipamentos**, adquiridos em estado de novo, desde que não se encontrem excecionados nas subalíneas da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, e considerando que se tratam de ativos fixos tangíveis que irão ser afetos à exploração da empresa, parecem ser de considerar aplicações relevantes para efeitos do referido benefício fiscal, na parte em que sejam afetos às atividades elegíveis.

Quanto à parte do investimento relativo ao **refeitório (edifício e respetivos equipamentos)**, o mesmo não pode beneficiar do RFAI, porquanto, nos termos do ponto ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, a construção, aquisição reparação e ampliação de quaisquer edifícios, encontra-se excecionada, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, não se enquadrando a construção de um refeitório em nenhuma delas. No que respeita aos equipamentos sociais destinados a equipar o refeitório, os mesmos encontram-se expressamente excluídos do RFAI, nos termos do ponto v) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Não obstante o referido nos pontos anteriores quanto à (eventual) elegibilidade dos investimentos aí referidos, importa ter em consideração que a entidade desenvolve atividades elegíveis e atividades não elegíveis, pelo que o investimento nas aplicações relevantes acima mencionadas não pode ser considerado integralmente elegível para efeitos de RFAI se se encontrar simultaneamente afeto a atividades abrangidas e não abrangidas pelo âmbito deste benefício fiscal.

Sendo esse o caso, terá de ser adotado um **critério de repartição do investimento pelas várias atividades desenvolvidas, as elegíveis e as não elegíveis**.

Em face da inexistência de um normativo legal que defina os procedimentos a ter quando se verifique a utilização de um bem (elegível como aplicação relevante), simultaneamente, em atividades económicas que se encontram abrangidas pelo âmbito de aplicação do RFAI e em atividades económicas excluídas desse âmbito, é admissível qualquer critério que **seja considerado razoável e objetivo**, admitindo-se, nomeadamente, que a repartição do investimento efetuado pelas atividades desenvolvidas possa ser efetuada em função da área ocupada, volume de vendas, ou outro que, face à situação em concreto, se mostre mais adequado.

Importa referir que, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento, devem ser incluídos no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC os elementos definidos no artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, **devendo também a opção por determinado critério que a entidade considere razoável e objetivo estar fundamentada no referido processo de documentação fiscal**.

d) "O que deve ser considerado instalação fabril? Exclusivamente a área em que se operam os recursos para obtenção direta de produtos ou serviços? A satisfação dos trabalhadores, com a disponibilização de áreas indispensáveis às suas necessidades básicas como a alimentação não impulsionam a produtividade, devendo ser consideradas indissociáveis do conjunto fabril, porque não autónomas?"

Quanta a esta questão, remete-se para a resposta dada à questão anterior.

e) “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 43º do CFI. Mas se for em conjunto com o RFAI perde aquela caracterização e passa a concorrer para os ditos limites?”

Em termos gerais, um determinado benefício fiscal não é cumulável com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos no CFI ou noutros diplomas legais.

Esta regra geral vem, aliás, expressa no n.º 1 do art.º 24.º (para o RFAI) e no n.º 1 do art.º 31.º (para a DLRR), ambos do CFI. Porém, os n.ºs 2 destes artigos vêm prever uma exceção.

No que se refere ao RFAI, o n.º 2 do citado art.º 24.º do CFI vem permitir que este benefício fiscal seja cumulável com a DLRR, desde e na medida em que não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos nos n.ºs 5 e 6 do art.º 23.º do mesmo diploma.

Ora, o n.º 5 do referido art.º 23.º especifica que os benefícios fiscais devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento é efetuado, nos termos do art.º 43.º. E, o n.º 6 do mesmo preceito determina que o cálculo desse limite deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.

No que respeita à DLRR e à cumulação com o RFAI, o n.º 2 do art.º 31.º permite que estes benefícios fiscais sejam cumuláveis, nos termos e condições previstos no art.º 24.º.

Apesar de a DLRR não ter, propriamente, as características de um auxílio com finalidade regional, como acontece com o regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI (ver n.ºs 2 e 3 do art.º 1.º do CFI), a sua cumulação com estes benefícios sujeita-a à limitação prevista no art.º 43.º do CFI.

Pelo que, o sujeito passivo pode beneficiar, em simultâneo, do RFAI e da DLRR relativamente às mesmas aplicações relevantes, desde que o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes, não ultrapasse os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional constantes do art.º 43.º do CFI. |