

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código fiscal do Investimento
Artigo:	22.º e 27.º
Assunto:	RFAI e DLRR: Elegibilidade / Não elegibilidade de atividades enquadráveis nos códigos CAE 01410, 10510 e 10520.
Processo:	2020000014, PIV n.º 16881, com Despacho da Diretora de Serviços do IRC de 01.09.2020
Conteúdo:	No caso em apreço estava em causa saber se determinadas atividades se enquadram no âmbito das atividades que podem beneficiar do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR).

1. A entidade em causa exerce, a título principal, a atividade de “Criação de bovinos para produção de leite”, à qual corresponde o código CAE 01410, encontrando-se ainda registada com outros códigos CAE (secundários), entre os quais se destacam, por relevarem face à questão em análise, os códigos CAE 10510 (“Indústrias do leite e derivados”) e 10520 (“*Fabricação de gelados e sorvetes*”).

2. Em causa está uma empresa produtora de leite que pretende diversificar a atividade para a fabricação de queijos e gelados com o leite que produz, encontrando-se, nesse contexto a “*construir um edifício para montar uma queijaria e gelataria*”, tendo, nesse âmbito, vindo a realizar investimentos, nomeadamente na construção do edifício e compra das máquinas.

3. A empresa irá passar a fabricar e comercializar gelados e queijos, produtos que anteriormente não faziam parte da atividade desenvolvida.

4. Os lucros que serviram para efeitos da DLRR e relativamente aos quais foi constituída a respetiva reserva especial são oriundos da atividade que ao tempo era desenvolvida pela empresa, ou seja, produção de leite, bem como recria de bezerros, sendo as fêmeas com potencial genético destinadas à substituição do efetivo e os machos com idade até seis meses comercializados.

Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)

5. O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), previsto no novo Código Fiscal do Investimento (CFI), encontra-se previsto nos seus artigos 22.º a 26.º e é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, encontrando-se regulamentado na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

6. Conforme consta do n.º 2 do artigo 1.º do CFI, o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 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 do Funcionamento da União Europeia (TFUE), 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).

7. 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 (RGIC).

8. 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 setorial de aplicação das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR) e do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

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

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

11. 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*".

12. Por outro lado o n.º 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, que regulamenta o RFAI, refere que "*Para efeitos da determinação do âmbito setorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014 (...) aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC*".

13. Fazendo uma leitura do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC) acima referido, encontramos logo, no ponto 11) dos Considerandos, que "*O presente*

regulamento deve aplicar-se à transformação e comercialização de produtos agrícolas, desde que se encontrem reunidas determinadas condições. Para efeitos do presente regulamento, nem as atividades de preparação dos produtos para a primeira venda efetuadas nas explorações agrícolas, nem a primeira venda por um produtor primário a revendedores ou a transformadores, nem qualquer atividade que prepare um produto para uma primeira venda devem ser consideradas atividades de transformação ou de comercialização."

14. O artigo 2.º do RGIC dispõe, nos pontos 8), 9), 10) e 11,) que, para efeitos do referido regulamento, entende-se por:

- *"«Comercialização de produtos agrícolas», a detenção ou a exposição com vista à venda, a colocação à venda, a entrega ou qualquer outra forma de colocação no mercado, exceto a primeira venda por um produtor primário a revendedores e transformadores e qualquer atividade de preparação de um produto para a primeira venda; a venda por um produtor primário aos consumidores finais deve ser considerada comercialização quando efetuada em instalações específicas reservadas a tal fim";*
- *"«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";*
- *"«Transformação de produtos agrícolas", qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola", e por;*
- *"«Produto agrícola" um produto enumerado no anexo I do Tratado(...)"*

15. Também as OAR, no seu ponto 10, excluem do seu âmbito de aplicação o setor de atividade económica da agricultura, cuja remissão para a nota de rodapé (11) esclarece que *"Os auxílios estatais à produção [agrícola] 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 para os auxílios estatais no setor agrícola», e ainda que «A Comissão aplicará estas orientações à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas"*.

16. Logo, "a contrario", as referidas OAR não são aplicáveis quando estejam em causa atividades que consistam na transformação de produtos agrícolas da qual resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, ou seja, um produto enumerado no Anexo I do Tratado.

17. Considere-se ainda, a propósito da agricultura, o teor da nota de rodapé (11) inserida nas OAR, a qual esclarece que *"Os auxílios estatais à produção*

[agrícola] 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 para os auxílios estatais no setor agrícola”.

18. Assim, da leitura destes conceitos e da referência expressa à aplicabilidade das OAR exclusivamente “à transformação e comercialização de produtos agrícolas em produtos não agrícolas”, conclui-se que a transformação de produtos agrícolas apenas poderá beneficiar do RFAI se os produtos finais dela resultantes não forem um produto agrícola de acordo com a definição prevista no artigo 38.º do TFUE, isto é, não for um dos produtos enumerados no Anexo I do referido Tratado.

19. Reitera-se que, conforme refere a entidade, a atividade que tem vindo a desenvolver consiste na “produção de leite, bem como da recria de bezerras, sendo as fêmeas com potencial genético destinadas à substituição do efetivo e os machos com idade até seis meses comercializados” .

20. A este propósito, refira-se, conforme definido na Classificação Portuguesa das Atividades Económicas (CAE- Rev. 3), que o código CAE 01410 - “Criação de bovinos para produção de leite” compreende tanto a criação de bovinos para a produção de leite cru, como a produção de leite nas explorações pecuárias¹.

21. Atento o supra exposto, considera-se assim que a atividade que tem vindo a ser desenvolvida pelo sujeito passivo, e que se insere no código CAE 01410, se insere no setor agrícola, consistindo, em concreto, numa atividade de produção agrícola primária, e encontrando-se, nesses termos, excluída do âmbito de aplicação do RFAI.

22. Porém, os investimentos em causa têm como objetivo a diversificação da produção, tendo em vista, mais concretamente, o início da produção de queijo e o início da produção de gelados, integrando no processo de produção o leite produzido pela própria entidade (produção inserida, respetivamente nos CAE 10510 - “Indústrias do leite e derivados” e 10520 - “Fabricação de gelados e sorvetes”).

23. De facto, tanto o CAE 10510 como o CAE 10520, constam da CAE- Rev. 3 como integrando a Divisão 10 - INDÚSTRIAS ALIMENTARES, a qual, por sua vez, se encontra inserida na Secção C - Indústrias Transformadores da Classificação de Atividades.

24. Ora, nas atividades incluídas na referida Divisão 10 da CAE- Rev. 3, são transformados os produtos da agricultura, da produção animal e pesca em

¹ O código CAE 10510, integrado na Divisão 10 da Classificação Portuguesa da Atividades Económicas compreende a produção de diversos tipos de leite, manteiga, queijo e de produtos frescos ou conservados derivados do leite, a produção de bebidas à base de leite, contudo, não inclui a produção de leite nas explorações pecuárias (esta última incluída no código CAE 01410).

produtos para consumo humano ou animal ou em produtos intermédios não diretamente consumidos e destinados a ser integrados na cadeia produtiva doutras atividades da Secção C.

As atividades desta Divisão estão relacionadas com diferentes tipos de produtos: carne, peixe, produtos hortícolas, óleos, gorduras, leite, produtos lácteos, farinhas, massas, pão, bolos e outros produtos para consumo humano e animal.

25. Assim, importará analisar se os produtos em causa (queijo e gelados) integram ou não a lista constante do Anexo I do Tratado (o qual remete para Nomenclatura de Bruxelas), devendo, nesses termos, ser considerados um produto agrícola de acordo com a definição prevista no artigo 38.º do TFUE.

26. Para se proceder à referida análise, é necessário o recurso ao Regulamento de Execução (UE) n.º 2017/1925, da Comissão, de 12 de outubro de 2017, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (Nomenclatura combinada), que altera e substitui o texto constante do anexo do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho.

27. Através da consulta ao Anexo I do Regulamento de Execução (UE) n.º 2017/1925, da Comissão, verifica-se que:

- o queijo é um produto que se encontra integrado no Capítulo 4 – *“Leite e Lacticínios; Ovos de aves; Mel Natural; Produtos Comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros capítulos”*, mais concretamente na posição 0406 – *“Queijos e requeijão”*, sendo a sub posição da classificação do produto aferida de acordo com determinadas características específicas do mesmo;
- os gelados (sorvetes), com ou sem leite, encontram-se integrados no Capítulo 21 – *“Preparações alimentícias diversas”*, mais concretamente na posição 2105 – *“Sorvetes mesmo que contenham cacau”*, sendo a sub posição da classificação do produto aferida de acordo com determinadas características específicas do mesmo, tendo em conta, designadamente, o teor de matérias gordas provenientes do leite.

28. Conhecidas as classificações dos produtos em causa (queijos (integrados no Capítulo 4) e gelados (integrados no capítulo 21)) e consultado o Anexo I do Tratado, verifica-se que:

- o queijo (inserido no Capítulo 4), por se tratar de um produto enumerado no Anexo I do Tratado, é considerado um produto agrícola, de acordo com a definição prevista no artigo 38.º do TFUE;

- os gelados (inseridos no capítulo 21), por não se encontrarem enumerados no Anexo I Tratado, não são considerados um produto agrícola, de acordo com a definição prevista no artigo 38.º do TFUE.

29. Assim, uma vez que a atividade de produção de queijo consiste numa atividade de transformação de produtos agrícolas da qual resulta um produto agrícola, de acordo com a definição prevista no artigo 38.º do TFUE (constante do Anexo I do Tratado), não pode esta atividade ser considerada elegível para efeitos do RFAI.

30. Por outro lado, uma vez que a atividade de produção de gelados consiste numa atividade de transformação de produtos agrícolas da qual resulta um produto que não é considerado um produto agrícola, de acordo com a definição prevista no artigo 38.º do TFUE (uma vez que não consta do Anexo I do Tratado), pode esta atividade ser considerada elegível para efeitos do RFAI e consequentemente considerado o respetivo investimento, desde que, obviamente, sejam cumpridos os demais requisitos exigíveis em matéria do RFAI

Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR)

31. Conforme resulta do n.º 3 do artigo 1.º do CFI e do artigo 26.º do mesmo diploma, a Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas aprovado nos termos do RGIC e encontra-se previsto nos artigos 27.º a 34.º do referido diploma (capítulo IV do CFI).

32. Quanto ao âmbito de aplicação subjetivo, define o artigo 27.º do CFI, em termos amplos, que, os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, desde que preencham, cumulativamente, as condições aí previstas, podem beneficiar da DLRR.

33. A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, conforme definido no n.º 1 do seu artigo 1.º, procede, entre outros aspetos, à regulamentação do regime da DLRR, estabelecido no capítulo IV do CFI, assegurando a aplicação integral das regras previstas no RGIC, diploma ao abrigo do qual foi aprovado.

34. E, o n.º 1 do artigo 9.º da referida Portaria refere que, nos termos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC, o regime da 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 artigo 2.º do RGIC.

35. Como já referido anteriormente, nos termos do parágrafo 9 do artigo 2.º do RGIC, entende-se por “*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.

36. Na situação em apreço, a reserva especial constituída para efeitos de DLRR, tem como base os lucros apurados em resultado da atividade anteriormente exercida de “produção de leite, bem como da recria de bezerros, sendo as fêmeas com potencial genético destinadas à substituição do efetivo e os machos com idade até seis meses comercializados.”.

37. De facto, a atividade a que corresponde o código CAE 01410, única atividade desenvolvida pela requerente no período de tributação a que respeitam os lucros retidos, consta da CAE – Rev.3 como integrando o Grupo 014 – Produção Animal, encontrando-se assim inserida na Divisão 01 – Agricultura, produção animal, caça, e Atividades dos Serviços relacionados, a qual, por sua vez, se integra na secção A – Agricultura, Produção Animal, Caça, Floresta e Pesca.

38. E, conforme se pode encontrar na CAE – Rev.3, as atividades económicas no âmbito desta Divisão encontram-se estruturadas em diversos grupos, sendo que o Grupo 014 (Produção Animal) compreende as explorações pecuárias em regime extensivo, semi-intensivo e intensivo.

39. Conforme já referido anteriormente, o ponto 9) do artigo 2.º do RGIC define “*Produção agrícola primária*” como “*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*”.

40. Assim, atendendo a que a reserva constituída teve na sua origem os lucros que resultaram da atividade anteriormente desenvolvida, na totalidade, pela empresa, não poderá a mesma beneficiar do regime da DLRR, porquanto os lucros retidos respeitam, exclusivamente, a lucros obtidos no âmbito do setor da produção agrícola primária. |